Rok V WRZESIEŃ 1936 Nr. 9

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

ORZECZENIA.

Podatek dochodowy:

Podatek majątkowy:

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki

1557.

PODATEK DOCHODOWY.

Opłaty licencyjne.

Bieżące opłaty licencyjne, t. j. opłaty za prawo korzystania z cudzego patentu i t. p., należą do kosztów osiągnięcia dochodu.

Wyrok NTA z 26 czerwca 1936 l. rej. 1456/33 w sprawie firmy: H. Cegielski Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1930 . . . kwoty 115.290 zł 52 gr, odpisanej z rachunku „Cegielski-Gefja", obejmującego — według uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia — zapłatę licencji i wydatki, poniesione w związku z organizacją spółki akcyjnej tej nazwy, która to pozycja uznana została za niezwiązaną z uzyskaniem przychodów. . . .

W tym punkcie uznał NTA postępowanie za dotknięte istotną wadliwością. Spółka wyjaśniała, że w spornej sumie mieści się zapłata za nabyte od „Gefji" licencje za lata ubiegłe, której należność z powodu rozbicia się rokowań o założenie spółki akcyjnej „Cegielski-Gefja" była przez skarżącą pierwotnie zakwestjonowana, a która dopiero na skutek niekorzystnego wyroku została dokonana. Otóż bieżące opłaty licencyjne, t. j. opłaty za prawo korzystania z cudzego patentu i t. p., z natury rzeczy należą do kosztów osiągnięcia dochodu i tylko szczególne okoliczności, związane z ponoszeniem takich opłat w konkretnym przypadku, mogłyby uzasadnić ich niepotrącalność. Należało zatem wyjaśnić bliżej stan faktyczny w odniesieniu do tych opłat i stwierdzić, jaka część doliczonej sumy przypada na te opłaty, jak również czy zachodzą warunki ich potrącalności, w szczególności związek z dochodem płatniczki. Mieszczące się w spornej kwocie „koszty", które zaskarżone orzeczenie określa jako wydatki poniesione w związku z organizacją nowej spółki, muszą być ocenione odrębnie, przyczem miarodajne dla oceny ich potrącalności jest przedewszystkiem, czy stały one w związku z zamiarem nabycia nowego źródła dochodu, czy też z bieżącą eksploatacją przedsiębiorstwa skarżącej. . . .

1558.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki na uzyskanie recept i sposobów fabrykacji w związku z założeniem nowej fabryki lub uruchomieniem nowego działu produkcji.

Wydatki na uzyskanie recept i sposobów fabrykacji w związku z założeniem nowej fabryki lub uruchomieniem nowego działu produkcji są niepotrącalne.

Wyrok NTA z 24 kwietnia 1936 l. rej. 9444/33 i 9445/33 w sprawie firmy: „Pepege" Polski Przemysł Gumowy Sp. Akc. w Grudziądzu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1929 i 1930.

...Nie jest sporne, że obie kwoty stanowią wydatek na uzyskanie recept i sposobów fabrykacji w związku z założeniem nowej fabryki oraz w związku z uruchomieniem nowego działu produkcji. Są to zatem wydatki, które pozostają w ścisłym związku z powiększeniem samego źródła dochodu i jako takie nie podlegają odliczeniu od zysku bilansowego w myśl art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). Dla kwalifikacji podatkowej tych wydatków, jako niepotrącalnych, nie ma decydującego znaczenia okoliczność, czy z punktu widzenia prawa handlowego i zwyczajów handlowych ich efekt wyraża się w zwiększeniu majątku przedsiębiorstwa, nadającem się do uwidocznienia w aktywach jego bilansu (por. wyrok NTA z 26 października 1934 l. rej. 1778/31[1]))....

1559.

PODATEK DOCHODOWY.

Wkłady w nieruchomość najętą.

Wkłady w najętą na dłuższy okres czasu na przedsiębiorstwo obcą nieruchomość, mające na celu doprowadzenie jej do odpowiedniego do tego przeznaczenia stanu, nie są potrącalne.

Wyrok NTA z 29 maja 1936 l. rej. 9356/33 w sprawie Związku Gospodar-

---

[1]) OPA 1223/35.

czego Spółdzielni Mleczarskich w Poznaniu Spółdzielni z odp. udz. przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1931 ... kosztów urządzenia chłodni w kwocie 68.361 zł 67 gr....

NTA za nieuzasadnione uznał zarzuty skargi....

Z aktów sprawy wynika, że sporna suma została wydatkowana w związku z najęciem przez skarżący Związek chłodni, a to na doprowadzenie najętej nieruchomości do odpowiedniego do tego przeznaczenia stanu. Jakkolwiek chodziło tu o wkłady w nieruchomość obcą, to jednak skarżącemu przysługiwało z umowy najmu prawo długoletniego (przez 15 lat) używania danego lokalu na swoje cele, fakt ten więc może mieć tylko wpływ na ustalenie odpowiedniej do czasu najmu lokalu stopy amortyzacji wydatków na jego ulepszenie, względnie dostosowanie do celów najemcy, wydatek sam jednak stoi w oczywistym związku z nabyciem nowego objektu, mianowicie chłodni, mającego ze swego przeznaczenia i racji gospodarczej być niewątpliwie składnikiem źródła dochodu skarżącego Związku, jakiem jest jego przedsiębiorstwo handlowe. Sporna kwota zatem stanowi wydatek na powiększenie względnie ulepszenie źródła dochodu i z tego powodu nie może być jej doliczenie do podstawy wymiaru podatku dochodowego uznane za niezgodne z ustawą (art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.). Przy ustalaniu wysokości tej kwoty została już uwzględniona amortyzacja (10%) pełnego kosztu inwestycji za pierwszy rok, zaczem przepis art. 6 ustawy o podatku dochodowym nie został naruszony....

1560.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na inwestycję nieaktywowaną. Wkłady w objekt najęty.

1. Dla kwalifikacji podatkowej wydatku jako inwestycyjnego bez znaczenia jest, czy z punktu widzenia prawa handlowego i zwyczajów handlowych efekt powiększenia, ulepszenia i usprawnienia źródła dochodu wyraża się w zwiększeniu majątku przedsiębiorstwa, nadającem się do uwidocznienia w aktywach bilansu.

2. Wydatek na przerobienie lokalu, najętego na przedsiębiorstwo, dokonany zastępczo za wynajmującego i stanowiący integralną część czynszu za lokal, jest potrącalny.

Wyrok NTA z 16 grudnia 1935 l. rej. 6194/33 w sprawie Ewarysta Namysła przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Władza pozwana uwzględniła w części sprzeciw Przewodniczącego Komisji Szacunkowej przeciw ustaleniu podstawy wymiaru podatku dochodowego skarżącemu na rok podatkowy 1930 od prowadzonego przedsiębiorstwa elektro-instalacyjnego, doliczając do zysku bilansowego kwotę 14.202 zł (minus 4% na amortyzację), wydatkowaną na przebudowę warsztatów i magazynów oraz kwotę 11.980 zł (minus 10% na amortyzację), wydatkowaną na instalację centralnego ogrzewania. Władza mianowicie uznała powyższe wydatki za niepotrącalne wydatki inwestycyjne z uwagi na postanowienia p. 1 art. 8 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), przyznając jednocześnie skarżącemu prawo, w razie zerwania kontraktu dzierżawnego na odnajęty budynek, do odpisania na amortyzację niezamortyzowanej jeszcze w chwili rozwiązania umowy dzierżawnej części wydatków po odliczeniu ewentualnie uzyskanej rekompensaty od właściciela nieruchomości.

Powyższa decyzja jest przedmiotem skargi do NTA, w której skarżący, powtarzając i rozwijając zarzuty, podniesione w odpowiedzi na sprzeciw Przewodniczącego Komisji Szacunkowej, domaga się uchylenia zaskarżonej decyzji jako niezgodnej z ustawą. W szczególności skarżący kwestjonował i kwestjonuje uznanie tych wydatków za inwestycyjne, wywodząc:

1) że — wobec nieprzyjęcia przez właściciela nieruchomości na swój rachunek kosztów przeróbki odnajętego pomieszczenia, koniecznej wobec przystosowania lokalu do potrzeb fabryki, do którego przeniósł swój zakład przemysłowy — poniesione wydatki są niczem innem, jak zwiększeniem czynszu najmu, a więc są to koszty osiągnięcia dochodu,

2) że instalację centralnego ogrzewania zaprowadził w celu zaoszczędzenia opału, co pomniejsza koszty eksploatacyjne, a więc powiększa dochód jego,

3) że poniesione wydatki na powyższe urządzenia, wbudowane w cudzą nieruchomość, nie stanowią jego własności i nie zwiększają jego inwentury (w myśl § 93 kod. cyw.) i że nie może być mowy ani o powiększeniu, ani o ulepszeniu jego źródła dochodu, gdyż, jeśliby nawet przyjąć, że nastąpiło ulepszenie, ulepszona została cudza nieruchomość, która nie jest u skarżącego źródłem dochodu,

4) że okoliczność, iż wydatki, związane z najmem lokalu i ulokowaniem przedsiębiorstwa, są nieco większe i że skutki poniesienia wydatków mogły działać przez szereg lat, nie zmienia w niczem charakteru wydatków,

5) że skarżący nie może i nie będzie mógł w przyszłości dokonać przyznanego mu prawa odpisania na amortyzację, gdyż odpowiednich wartości w inwentarzu nie posiada, a gdyby je w inwentarzu umieścił, to byłoby to sztucznem — wbrew §§ 39 i 40 kod. handl. — powiększeniem aktywów o nie istniejące wartości jego majątku.

NTA rozważył, co następuje:

Wspólnemi kardynalnemi zarzutami skargi, dotyczącemi obydwu wydatków, są dwa zarzuty: Pierwszy idzie w tym kierunku, że wydatek, o ile jest inwestycyjny, winien jednocześnie powiększać aktywy przedsiębiorstwa, drugi — że amortyzacji jego można dokonywać jedynie wtedy, kiedy wartość dokonanych inwestycyj znajduje swój wyraz w bilansie, a w konkretnym przypadku brak było podstawy prawnej do wciągnięcia ekwiwalentów wydatków do bilansu skarżącego jako pozycyj inwestycyjnych. Otóż NTA, o ile chodzi o warunek koniecznego zaaktywowania wydatku, aby mógł być uznany za inwestycyjny, wywody skargi uznał za nietrafne i w tym względzie powołuje się w myśl § 57 regulaminu na uzasadnienie wyroku swego z 26 października 1934 l. rej. 1778/31[1]). W wyroku tym NTA orzekł i uzasadnił, że dla kwalifikacji podatkowej wydatku jako inwestycyjnego bez znaczenia jest, czy z punktu widzenia prawa handlowego i zwyczajów handlowych efekt powiększenia, ulepszenia i usprawnienia źródła dochodu wyraża się w zwiększeniu majątku przedsiębiorstwa, nadającem się do uwidocznienia w aktywach bilansu. O ile zaś chodzi o przyznane prawo dokonania amortyzacji, to to zagadnienie NTA pomija już choćby dlatego, że przez przyznanie skarżącemu tego prawa interesy jego nie zostały naruszone, a przedmiotem skargi może być jedynie naruszenie uprawnień podatnika.

Skarga zarzuca ponadto odnośnie do wydatku na zainstalowanie centralnego ogrzewania brak charakteru inwestycyjnego dlatego, że jednocześnie zmniejsza się wydatek eksploatacyjny na węgiel. Rozumowanie to również nie jest trafne, bowiem zwiększenie dochodowości przez dokonanie pewnej inwestycji nie jest decydujące dla istoty pojęcia inwestycji. Inwestycja bywa zawsze dokonywana w celu osiągnięcia tego czy innego efektu gospodarczo-finansowego. Jeśli nadzieje na ten efekt zawodzą, nie płynie z tego wniosek, że wydatek stał się w rozumieniu art. 6 ustawy przez to potrącalnym i zmienił swój charakter i odwrotnie. Gdyby iść po

---

[1]) OPA 1223/35.

linji rozumowania skargi, to jednorazowy wydatek na kupno budynku fabrycznego, przez co odpada konieczność płacenia czynszu dzierżawnego, należałoby również uznać za wydatek eksploatacyjny ze skutkami działającemi przez szereg lat. Zarzut więc w tym kierunku uznał NTA za nietrafny.

Cechy charakteru inwestycyjnego nie może dopatrzeć się skarżący również w wydatkach, poniesionych na przebudowę pomieszczeń warsztatowych i magazynów, a to dlatego, że wydatki te zostały wywołane koniecznością zmiany lokalu dla już istniejącego przedsiębiorstwa i koniecznością przystosowania nowego lokalu do wymogów przedsiębiorstwa, a nie chęcią ulepszenia źródła dochodu i dlatego koszty takie stanowią tylko powiększenie czynszu za lokal.

Otóż kwestja, czy remont, względnie pewne przeróbki o charakterze inwestycyjnym, dokonane przez lokatora-przedsiębiorcę w cudzem pomieszczeniu, stanowią element czynszu dzierżawnego, czy też nie są nim, zależna jest wyłącznie od stanu prawnego, jaki wynika z zawartej umowy dzierżawnej. Zasada, wypowiedziana w powołanym wyżej wyroku NTA, że obojętne jest, iż wydatki, poniesione w związku z urządzeniem fabryki, mającej stać się dopiero źródłem dochodu, jako poniesione przy powstawaniu źródła dochodu, dotyczyły cudzej nieruchomości, nie stoi na przeszkodzie i nie może mieć wpływu na ustosunkowanie się do podniesionego w tej skardze zarzutu, bowiem wypowiedziana zasada odnosiła się do innego stanu faktycznego. W powołanym wyroku szło zarówno o czynsz za komorne, jak i o wydatki remontowe, poniesione w okresie organizowania spółki, przed rozpoczęciem jej działalności.

W danej sprawie skarżący zarzuca, że wydatek jego był wywołany nie chęcią ulepszenia źródła dochodu, lecz jedynie koniecznością wobec utraty posiadanego lokalu, dokonania pewnych niezbędnych dla dalszego prowadzenia fabryki robót w nowym lokalu, których kosztu właściciel nieruchomości nie ponosi, chociaż urządzenia te po zwolnieniu lokalu pozostają jego własnością.

Otóż pod tym kątem widzenia zaskarżone orzeczenie nie rozprawiło się z konkretnemi zarzutami skarżącego, t. j. pod kątem widzenia woli stron, wynikającej z zawartej umowy. O ileby zatem strona skarżąca udowodniła, że dokonała przeróbek zastępczo za właściciela i że ten wydatek stanowi integralną część czynszu za lokal, który byłby wyższy, o ileby właściciel nieruchomości sam dokonał przeróbek, — to bez znaczenia dla ustalenia podstawy wymiaru podatku od dochodu z przedsiębiorstwa skarżącego byłaby kwestja, jakiego charakteru roboty opłacił zastępczo skarżący. Natomiast przy ustalaniu dochodu z nieruchomości właściciela domu wydatki, uskutecznione przez lokatora (o ile byłyby in-

westycyjnego charakteru), z uwagi na warunki umowy najmu lokalu powiększyłyby przychód z domu i podlegałyby doliczeniu do dochodu właściciela domu.

W tym kierunku idzie właśnie orzecznictwo NTA, bowiem NTA w wyroku z 8 kwietnia 1931 l. rej. 1141/28[1]) orzekł i uzasadnił, że wydzierżawiający swój majątek za cenę inwestycyj, które ma uskutecznić dzierżawca, podlega opodatkowaniu od wartości dokonanych przez dzierżawcę w okresie gospodarczym inwestycyj.

W tym więc i podobnych wypadkach obowiązkiem władzy jest rozpatrzeć i ustalić, czy inwestycje, dokonane w analogicznych warunkach, winny być w związku z wyjaśnieniami płatnika uważane za doliczalną pozycję do dochodu właściciela domu, czy też lokatora, pomimo że istniejące już źródło dochodu przeniósł tylko do lokalu w cudzej nieruchomości.

Ponieważ więc władza pozwana pod tym kątem widzenia nie rozprawiła się z wywodami skarżącego, przeto dopuściła się naruszenia form postępowania ze szkodą dla skarżącego.

Wobec powyższego NTA uchylił zaskarżone orzeczenie w części, dotyczącej doliczenia do dochodu kwoty 14.202 zł, na zasadzie p. 3 art. 84 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) z powodu wadliwości postępowania.

---

[1]) Z uzasadnienia pow. wyroku NTA z 8 kwietnia 1931 l. rej. 1141/28 (w sprawie Tow. Wód Mineralnych „Druskieniki" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1923—1926):

„Umową z 16 marca 1920 skarżące Towarzystwo, jako właściciel zdrojowiska Druskieniki, oddało je w dzierżawę spółce z ogr. odp. „Wody Druskienickie", które zobowiązało się zdrojowisko, zniszczone w czasie wojny, swoim kosztem odbudować, a tytułem tenuty dzierżawnej płacić 25% czystego zysku. Przy opodatkowaniu skarżącego Towarzystwa na lata 1923, 1924, 1925 i 1926 władza wymiarowa doliczyła do podstawy wymiaru kwoty, wydane w poszczególnych okresach operacyjnych przez dzierżawcę w myśl umowy dzierżawnej na odbudowanie zdrojowiska.... [NTA uznał zarzuty skargi za nieuzasadnione]. Skoro bowiem Towarzystwo w okresie gospodarczym, decydującym dla wymiaru, uzyskało przychody w postaci inwestycyj, to przychody te podlegają opodatkowaniu w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym.... Okoliczność, że był to przychód niegotówkowy według wyrażenia skargi, nie ma znaczenia dla jego kwalifikacji ze stanowiska art. 6 ustawy, albowiem przepis ten uznaje za dochód sumę wszystkich przychodów, otrzymanych z poszczególnych źródeł nietylko w pieniądzach, ale także w wartościach pieniężnych".

1561.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki na zastąpienie istniejących urządzeń produkcyjnych nowemi. Koszty modernizacji urządzeń.

Wydatki na zastąpienie istniejących urządzeń produkcyjnych nowemi są w tej swojej części, która przewyższa ich wówczas już zamortyzowaną część wartości, tylko o tyle potrącalne, o ile powodem dokonanej wymiany było takie zużycie tych urządzeń, że dalsze ich używanie groziło pogorszeniem źródła dochodu. (Teza).

Wyrok NTA z 29 stycznia 1936 l. rej. 9936/32 w sprawie firmy: Katowicka Spółka Akc. dla Górnictwa i Hutnictwa, jako prawnej następczyni Spółki Akc. „Huta Silesia" w Paruszowcu, przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Spółka Akc. „Huta Silesia" — której skarżąca jest prawną następczynią — odpisała w bilansie za r. 1928 poza normalnemi odpisami amortyzacyjnemi tytułem „specjalnej amortyzacji" kwoty 97.054 zł 87 gr z rachunku nieruchomości fabrycznych oraz 87.607 zł 47 gr z rachunku maszyn i narzędzi, czyli razem kwotę 184.662 zł 34 gr. Odpis ten uzasadniła Spółka oceną znawcy Jabłońskiego, dotyczącą „zmniejszenia się wartości istniejących urządzeń emaljerni wskutek przeprowadzanej od paru lat modernizacji tejże oraz oceny i stwierdzenia na miejscu „wybudowania" niektórych ruchomości, jako zbędnych obecnie w ruchu, i zburzenia w różnych miejscach części ścian istniejących budynków w związku z przebudową emaljerni i innych oddziałów fabryki". Znawca stwierdził, że zmniejszenie się wartości istniejących urządzeń emaljerni było już aktualne w r. 1927, gdy na skutek rozpoczętej modernizacji tego oddziału jeden z pieców żarowych był już nieczynny i podlegał rozbiórce, co dotyczyło również automatycznych pieców muflowych, zaś przy wydawaniu opinji, dotyczącej r. 1928, drugi piec żarowy był już rozebrany, a na jego miejsce postawiony elektryczny, zaś dwa stare piece do suszenia — na których miejsce znajdował się w budowie nowy — wyłączone z ruchu i przeznaczone do rozbiórki. Znawca stwierdził dalej, że wobec programu modernizacji, rozłożonego na 2½ roku, zarówno w r. 1927 jak i 1928 obniżenie się wartości starych urządzeń wyniosło po 40% i że wyłączone w r. 1928 z ruchu oraz rozebrane urządzenia przedstawiają istotnie wartość około 40% ich ogólnej książkowej wartości, ustalonej na 1.I.1926 po potrąceniu odpisów amortyzacyjnych. Ponieważ zaś wartość ta po uwzględnieniu amortyzacji

wynosiła na 1.I.1927 — 544.205 zł 86 gr, przeto przypadałaby wedle opinji znawcy do odpisania na r. 1928 kwota 217.682 zł 34 gr. W dalszym ciągu swej opinji znawca stwierdza, że zostały zburzone względnie usunięte różne części budowli oraz urządzenia ogólnej wartości 139.666 zł, w czem mieszczą się również zburzone w emaljerni nieruchomości wartości 33.020 zł, wobec czego suma odpisu 217.682 zł 34 gr zmniejsza się o tę kwotę i nadzwyczajny odpis winien wynieść 184.662 zł 34 gr.

Jak stwierdzono przy rewizji ksiąg handlowych oraz w toku postępowania, suma odpisów 139.666 zł została przeprowadzona w ciężar rachunku ruchu względnie produkcji łącznie z innemi odpisami, w ogólnej sumie 203.411 zł 40 gr. Na różnicę między sumą ustaloną przez znawcę a sumą wyksięgowaną złożyły się wedle wyjaśnień Spółki: a) szkody ogniowe i samochodowe, strata na sprzedanej lokomotywie i częściowy ubytek szopy składowej — na sumę 31.158 zł 07 gr, b) ubytek skrzyń do żarzenia i walców w sumie 32.187 zł 33 gr, wkońcu c) drobne różnice między oceną znawcy a faktycznemi odpisami.

Zaskarżoną decyzją zostały doliczone do podstawy wymiaru kwoty 184.662 zł 34 gr i 31.158 zł 07 gr z następującem uzasadnieniem: 1) emaljernia i żarownia, jako jednolite objekty inwestycyjne, nie zostały bynajmniej skasowane, bądź zburzone, lecz uległy modernizacji technicznej w postaci zastąpienia poszczególnych objektów przez nowe, — mimo wezwania władzy wymiarowej Spółka nie wyszczególniła zburzonych w roku operacyjnym objektów, ani też nie określiła wartości bilansowej tychże, wobec czego ocena kwoty odpisu, t. j. 184.662 zł 34 gr winna nastąpić w trybie art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), 2) mimo wezwania władzy wymiarowej Spółka nie udowodniła ani nie uzasadniła faktu, że odpisy tytułem strat na zburzonych względnie skasowanych objektach w kwocie 203.411 zł 40 gr odpowiadają niezamortyzowanej jeszcze wartości bilansowej tychże objektów, wobec czego ocena kwoty powyższej winna nastąpić w trybie art. 63 ust. 2 ustawy, 3) odpisy w kwocie 184.662 zł 34 gr oraz 139.666 zł (część łącznej kwoty 203.411 zł 40 gr) dotyczą częściowo tych samych zbiorowych objektów inwestycyjnych, t. j. emaljerni i żarowni, których częściowe zburzenie stwierdził znawca, — Spółka uprawdopodobniła zburzenie objektów niecałkowicie zamortyzowanych, wobec czego przyjąć należy, że kwota 139.666 zł, dotycząca konkretnych objektów, stanowi ich niezamortyzowaną wartość, a więc stratę w przedmiotach majątkowych, natomiast kwota 184.662 zł 34 gr, nie określająca wartości objektów konkretnych, jakkolwiek w poprzednim wypadku było to możliwe, podlega doliczeniu do zysku bilansowego na mocy art. 6, 21 oraz 63 ust. 2 ustawy, 4) kwota 31.558 zł 07 gr dotyczy objektów, których zużycia oraz niezamortyzowa-

nej wartości bilansowej Spółka nie udowodniła, wobec czego powyższa kwota podlega na mocy art. 6, 21 oraz 63 ust. 2 ustawy doliczeniu do zysku bilansowego.,..

Na zarzuty skargi, skierowane przeciw powyższym doliczeniom, rozważył NTA, co następuje:

Niesporne jest, że w miarodajnym okresie trwały roboty, związane z modernizacją jednego z działów przedsiębiorstwa „Huty Silesia". Przedłożone przez Spółkę orzeczenia znawcy Jabłońskiego, dotyczące roku 1927 i 1928, stwierdzają tak tę okoliczność, jak też i niezamortyzowaną wartość bilansową urządzeń, przeznaczonych w ciągu 2½ roku do usunięcia i zastąpienia nowemi. Protokół badania ksiąg wskazuje, że nowe nabytki względnie budowy, prowadzone w ciągu całego roku, na specjalnym rachunku „nowe budowle" wynosiły w r. 1928 1.110.592 zł 17 gr oraz że amortyzacja prowadzona jest przez Spółkę systemem pasywnym. Załączniki bilansu przerachowania na 1.VII.1928 i zamknięcia na 31.XII.1928 wykazują przybytki w nieruchomościach, ruchomościach i inwentarzach w kwotach 510.544 zł 38 gr za I półrocze i 600.108 zł 54 gr za II półrocze 1928 — z czego wynika, że całość wydatków z rachunku „nowe budowle" została w aktywach bilansu na 31.XII.1928 uwzględniona.

Wedle ustalonej w judykaturze NTA zasady prawnej, wydatki na nowe urządzenia, potrzebne do zastąpienia zużytych, nadają się do potrącenia z przychodów, o ile przewyższają niezamortyzowaną część wartości starego urządzenia. Zasada ta jednak ma zastosowanie o tyle, o ile wydatek służy do przywrócenia źródła dochodu do jego poprzedniego stanu, do utrzymania jego dotychczasowej zdolności dawania przychodu, t. zn. do zapobieżenia jego pogorszeniu. O ile chodzi natomiast o wydatki, skierowane na polepszenie lub powiększenie źródła dochodu, są one niepotrącalne, choćby polepszenie źródła dochodu polegało tylko na jego dostosowaniu do zmienionych warunków produkcji[1]).

Z zasad tych wynika, że wydatki na zastąpienie istniejących urządzeń produkcyjnych nowemi są w tej swojej części, która przewyższa ich wówczas już zamortyzowaną część wartości, tylko o tyle potrącalne, o ile powodem dokonanej wymiany było takie zużycie tych urządzeń, że dalsze ich używanie groziło pogorszeniem źródła dochodu. W konsekwencji więc wydatki, o których mowa, nie nadają się do potrącenia, jeśli zastąpienie istniejących urządzeń nowemi zostało dokonane nie w celu utrzymania dotychczasowego stanu źródła dochodu, lecz w celu jego ulepszenia lub powiększenia.

Zasady te, zależnie od sposobu książkowego uwidocznienia danej

---

[1]) Por. OPA 1222/35.

wymiany, będą stosowane bądź w tej formie, że uznaje się część wydatków na nowe urządzenia za wydatki potrącalne, bądź też, że traktując całość wydatków jako niepotrącalne, uwzględnia się różnicę między niezamortyzowaną a pełną wartością urządzeń zastąpionych nowemi jako stratę w przedmiotach, służących do osiągnięcia dochodu, bądź też, jak w niniejszej sprawie, jako „specjalną amortyzację". Istota zagadnienia przez takie odmienne zastosowanie tych zasad nie zmienia się.

Oceniając więc sporne doliczenie w świetle powyższych zasad i uwzględniając ustalony w aktach sprawy stan faktyczny, doszedł NTA do wniosku, że zarówno treść orzeczenia znawcy Jabłońskiego, jak i ustalenia z ksiąg handlowych Spółki, dają dostateczną podstawę do oceny dokonanej „specjalnej amortyzacji" jako książkowego uwidocznienia usunięcia objektów majątkowych, celem zastąpienia ich urządzeniami lepszemi, poprawiającemi techniczny stan przedsiębiorstwa jako źródła dochodu. Takie zaś dostosowanie stanu ksiąg do rzeczywistości, rozpatrywane pod kątem widzenia powołanych przez władzę pozwaną przepisów art. 21 i 6 ustawy o podatku dochodowym, jak również i pod kątem widzenia art. 8 p. 1 ustawy i powołanej wyżej judykatury NTA, nie może być przy ustalaniu podstaw wymiaru podatku dochodowego wiążące dla władzy wymiarowej, gdyż uwzględnienie tego rodzaju pozycji pasywnej prowadziłoby do praktycznie identycznego rezultatu, jak uwzględnienie, jako wydatków potrącalnych, wydatków na ulepszenie źródła dochodu, a więc do stanu sprzecznego z powołanemi przepisami prawa.

Jakkolwiek zaskarżone orzeczenie, powołując przepisy art. 6 i 21 ustawy o podatku dochodowym, na których oparte są również powyższe wnioski NTA, odmiennie motywuje zastosowanie tych przepisów do spornego doliczenia, to jednak NTA nie mógł uwzględnić podniesionych przeciw tym motywom zarzutów skargi, gdyż motywy te, poza prawidłowem ustaleniem charakteru prac Spółki przy emaljerni i żarowni i poza powołaniem właściwego dla oceny sprawy przepisu prawnego, zawierają momenty dla tej oceny w myśl zasad wyrażonych przez NTA nieistotne. Nawet zatem wadliwość tych nieistotnych motywów orzeczenia nie mogłaby uzasadnić uchylenia jego, gdyż tylko istotne wadliwości mogą stanowić podstawę uchylającego wyroku NTA.

W tym więc punkcie NTA uznał zarzuty skargi za nieuzasadnione....

Nie chcemy się zajmować w tej chwili ubocznemi okolicznościami spornej sprawy, jak np. sposobem dokonywania odpisów amortyzacyjnych przez skarżącą firmę, zastosowaniem do danego przypadku art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym i t. d. Zajmuje nas zasada, wyrażona w tezie NTA.

Teza ta rozwija postanowienie ust. 1 art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Ten

artykuł pozwala na „prawidłowe" odpisy „na zużycie budynków, maszyn i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza". Następnie podstawą tej tezy jest art. 21 ust. 2, który między zyski bilansowe, nie podlegające potrąceniu, zalicza także i sumy, przeznaczone „na ulepszenie lub rozszerzenie przedsiębiorstwa". W ten sposób powstaje to zastrzeżenie, że można potrącać tylko wydatki, które służą do tego, by źródło dochodu utrzymać w niepogorszonym stanie.

Precyzują to motywy omawianego orzeczenia NTA. Według nich wydatki na wymianę urządzeń produkcyjnych są „tylko o tyle potrącalne, o ile powodem dokonanej wymiany było takie zużycie tych urządzeń, że dalsze ich używanie groziło pogorszeniem źródła dochodu. W konsekwencji więc wydatki, o których mowa, nie nadają się do potrącenia, jeżeli zastąpienie istniejących urządzeń nowemi zostało dokonane nie w celu utrzymania dotychczasowego stanu źródła dochodu, lecz w celu jego ulepszenia lub powiększenia".

Orzeczenie NTA jest zgodne z dosłownem brzmieniem odpowiednich artykułów ustawy. Mimo to nasuwa pewne wątpliwości. Nie mamy tu na myśli konkretnych okoliczności sprawy spornej, lecz ogólną tezę.

Wchodzi tu w grę bardzo trudne zagadnienie amortyzacji urządzeń produkcyjnych. Według ustawy, tytułem dokonania potrącalnych odpisów jest „zużycie" tych urządzeń i zastąpienie ich nowemi. Otóż trzeba się najpierw porozumieć co do tego, co oznacza, względnie co powinien oznaczać wyraz „zużycie".

Należy odróżnić: zużycie nieruchomości, maszyny, instalacji i t. d. w znaczeniu fizycznem i zużycie w znaczeniu ekonomicznem. Maszyna zużywa się w znaczeniu fizycznem wówczas, gdy psują się jej tryby, pasy transmisyjne, gdy poprostu zarówno przez działanie czasu, jak i korzystanie z niej, staje się stopniowo niezdolną do użytku. Wtedy zachodzi konieczność zastąpienia jej nową, na co obraca się zgromadzony fundusz amortyzacyjny. Ale nie zawsze można czekać na to, aż się maszyna tak zużyje, że trzeba ją przeznaczyć „na szmelc". Bardzo często dzisiaj, przy ciągłych postępach technicznych, trzeba pozbyć się maszyny, a zastąpić ją nową, ponieważ dawna maszyna, choćby funkcjonowały najsprawniej wszystkie jej kółka, choćby bez przeszkód produkowała tyle sztuk towaru na godzinę, ile produkowała w pierwszym roku, nie odpowiada już nowym warunkom technicznym, nie jest zdolna do konkurencji.

Przypuśćmy, że maszyna kosztowała 100.000 zł. W chwili, gdy ją kupowano, można było liczyć jej wiek na 10 lat — dopuszczalna amortyzacja wynosiła 10%, czyli 10.000 zł rocznie. Otóż przypuśćmy, że w danej gałęzi produkcji w roku trzecim wynaleziono nową maszynę, która zmniejsza koszt produkcji o 40%. Właściciel fabryki ma dwie drogi do wyboru: albo pogodzić się ze stratą, sprzedawać towar produkowany przy pomocy dawnej maszyny po cenie konkurencyjnej, niższej od dawnej ceny, ale wtedy ponosi stratę, której nie wyrówna mu możność potrącania od dochodu, podlegającego opodatkowaniu, po 10.000 zł rocznie przez pozostałych 7 lat; albo też zdecyduje się na modernizację urządzeń produkcyjnych i kupi nową maszynę. Otóż nasuwa się pytanie: czy może potrącić od dochodu, podlegającego opodatkowaniu, wydatek na kupno nowej maszyny, oczywiście po odliczeniu 30.000 zł, które już potrącił w poprzednich latach tytułem amortyzacji?

Naszem zdaniem, rozstrzygające znaczenie będzie miała okoliczność, czy w razie zaniechania modernizacji nastąpi „pogorszenie źródła dochodu". Na to należy położyć nacisk, a nie na sam fakt fizycznego zużycia maszyny czy też innego urządzenia produkcyjnego. Obok zużycia w dosłownem znaczeniu tego wyrazu (zjawiska, które w języku francuskim oznacza się wyrazem „l'usure") należy postawić przeżycie

się, zestarzenie się maszyny z uwagi na dokonane postępy techniczne, czyli zużycie w znaczeniu ekonomicznem.

Groźba pogorszenia źródła dochodu może wystąpić w dwóch przypadkach: 1) o ile nie dokona się wymiany na nowe zużytych fizycznie urządzeń produkcyjnych; 2) o ile nie zastąpi się urządzeń produkcyjnych, jeszcze technicznie sprawnych, lecz takich, które już z uwagi na postępy techniczne nie nadają się do produkcji.

Punktem wyjścia powinno być kryterjum utrzymania źródła dochodu w nienaruszonym stanie. Kierując się temi względami, Ministerstwo Skarbu dopuszcza niekiedy wyższe procenty amortyzacyjne, chociaż w danym przypadku nie zachodzi odpowiednio silne zużycie fizyczne urządzeń produkcyjnych. Zgodnie z okólnikiem Ministerstwa Skarbu z 19 maja 1925 L. D. P. O. 1776/II w przedsiębiorstwach naftowych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, za potrącalne uznaje się koszty wiercenia szybów naftowych (wydatki na robociznę, opał, zużyte przy wierceniu materjały i narzędzia do 20% wartości książkowej). Chodzi tu o to, by umożliwić zastąpienie wyczerpujących się szybów nowemi szybami, by biorąc ekonomicznie, źródło dochodu nie ulegało pogorszeniu, innemi słowy — o utrzymanie źródła dochodu w nienaruszonym stanie. Przedsiębiorstwo naftowe, jeżeli nie ma się zlikwidować, musi wiercić wciąż nowe szyby. Podobnie też zwyczajne przedsiębiorstwo fabryczne musi zaopatrywać się w nowe maszyny, stosujące ulepszone metody produkcji, bo w przeciwnym razie nie potrafi się utrzymać na powierzchni.

Uznanie tej zasady nie prowadzi oczywiście do tego, by dopuścić do odliczania od dochodu, podlegającego opodatkowaniu, wszelkich nakładów na nowe urządzenia produkcyjne. Według obowiązującego ustawodawstwa za zyski bilansowe uważa się m. i. sumy, przeznaczone „na ulepszenie lub rozszerzenie przedsiębiorstwa"; a tymczasem chodzi tu o nakłady, konieczne na to, by dane przedsiębiorstwo nie pogorszyło się, by nie obniżyło się źródło dochodu. Jeżeli natomiast jakiś przedsiębiorca stosuje zupełnie nowy wynalazek, albo nawet ulepszoną maszynę, której jeszcze nie znają inni jego współzawodnicy w kraju, to nie można wydatku na ten cel odliczać od dochodu, podlegającego opodatkowaniu. Maszyna ta nie weszła jeszcze w powszechne użycie, niema ekonomicznej konieczności jej stosowania. Amortyzacja jest usprawiedliwiona wówczas, gdy nowe urządzenie techniczne odpowiada już zwyczajnemu lub narzucającemu się z koniecznością poziomowi techniki produkcyjnej.

Określenie granic dopuszczalnych potrąceń amortyzacyjnych może nastąpić w dwojaki sposób. Najpierw władze skarbowe mogą wprowadzić bardziej elastyczne i zróżnicowane normy procentowe potrąceń z tytułu zużycia. Rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku dochodowym (poz. 301/36 Dz. Ust.) w § 14 ust. 3 p. 8 jako normę potrącenia z tytułu zużycia przy maszynach, narzędziach, urządzeniach fabrycznych, kopalnianych, piecach fabrycznych i t. p. podaje 10% wartości przedmiotu. Otóż taka ogólna norma 10-procentowa jest w dzisiejszych warunkach techniki produkcyjnej zbyt sztywna. Istnieją przemysły, gdzie jest niemożliwe posługiwać się przez dziesięć lat tą samą maszyną. Np. po wojnie ogromne postępy wykazuje przemysł chemiczny; już po kilku latach trzeba wyrzucać „stare" maszyny, a kupować nowe, jeżeli się nie chce być zdystansowanym przez konkurencję. Podobnie jak w przemyśle chemicznym jest i w paru innych działach; np. przed wojną przy wyrobie firanek trzeba było co parę lat kupować nowe maszyny. Otóż byłoby rzeczą możliwą, by władze wydawały dla pewnych gałęzi przemysłu, gdzie zachodzą największe przewroty i postępy techniczne, wyższe normy amortyzacyjne.

Albo też można zatrzymać jedną ogólną normę, przypuśćmy 10-procentową, jako orjentacyjną, ale dopuszczać bardzo liberalnie odstępstwa od niej w poszczególnych

przypadkach. Wtedy wchodzi oczywiście w zastosowanie opinja znawców (biegłych). Ale nie byłoby rzeczą wskazaną, by władza wymiarowa miała do czynienia z niczem niekrępowaną opinją znawcy. Wchodzą tu w grę bardzo zawiłe problematy techniczne. Trudno wymagać od urzędników skarbowych, by śledzili wszelkie postępy techniczne w różnych dziedzinach przemysłu i by zdołali samodzielnie ocenić opinję znawcy, który będzie twierdził, że ta lub inna zmiana urządzeń produkcyjnych jest konieczna dla uniknięcia „pogorszenia źródła dochodu", a nie oznacza jego „polepszenia". Kryterjum, którem pomocniczo mogą się posługiwać władze wymiarowe, jest sprawa ceny towaru. Jeżeli zastąpienie maszyny, jeszcze technicznie niezużytej, nową maszyną, jest ekonomiczną koniecznością i ma zapobiec pogorszeniu źródła dochodu, to ten fakt wyrazi się w bardzo prostem zjawisku: w zniżce ceny produktu. Nikt nie będzie wprowadzał nowych maszyn, gdy stare jeszcze funkcjonują, o ile nie uzyska dzięki nim obniżki kosztów produkcji.

Otóż może się zdarzyć, że ktoś w swej fabryce zastosuje nową maszynę, która wytwarza na godzinę 10.000 sztuk towaru, gdy dawna produkowała 600 sztuk. Ale nie robią tego inni producenci; np. nie mogą tej nowej maszyny sprowadzić z zagranicy z powodu ograniczeń dewizowych. ów przedsiębiorca zyskuje stanowisko monopoliczne; może sprzedawać towar po dawnej cenie, chociaż zmniejszyły się jego koszty produkcji. W tym przypadku niema powodu, by mu przyznać wyższą ratę amortyzacyjną nowych urządzeń produkcyjnych; nastąpiło tu bowiem polepszenie źródła dochodu. Natomiast, gdy zamiana starej maszyny na nową będzie się łączyła z potanieniem towaru, będzie to dowodem, że ta zamiana była ekonomiczną koniecznością, że przeżyły się, czyli zużyły w znaczeniu ekonomicznem, dawne urządzenia produkcyjne.

Bez względu na to, w jaki sposób da się praktyczny wyraz tej idei, trzeba uznać fakt modernizacji urządzeń produkcyjnych za czynnik, uzasadniający potrącenia amortyzacyjne, niezależnie od tego, czy nastąpiło zużycie dawnych urządzeń w znaczeniu fizycznem. Jak zaznaczyliśmy poprzednio, taka interpretacja art. 6 i 21 ustawy o podatku dochodowym, która uwzględnia także i ekonomiczne „przeżycie się" urządzeń produkcyjnych, jest dopuszczalna. I zgodnie z tem możnaby uzupełnić omawianą tezę NTA nowym ustępem o mniej więcej następującem brzmieniu: „Zużycie urządzeń produkcyjnych, uzasadniające potrącalność wydatków na nie poniesionych, może nastąpić nietylko w przypadku czysto fizycznego ich zużycia, lecz i wtedy, gdy niezastąpienie dawnych urządzeń nowemi grozi bezpośrednio pogorszeniem źródła dochodu".

Oczywiście możnaby, gdyby ktoś był zwolennikiem dosłownej interpretacji ustawy, zmienić odpowiednio ustawę i obok zużycia wymienić także i zestarzenie się urządzeń ze względu na postępy techniczne.

Roman Rybarski

1562.

PODATEK DOCHODOWY.

Cena kupna, otrzymana za drzewostan sprzedany do wyrębu w ciągu dłuższego okresu czasu.

Cena kupna za drzewostan, sprzedany do wyrębu w przeciągu dłuż-

szego okresu czasu, stanowi w myśl art. 3, 6 i 15 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym dochód, podlegający podatkowi dochodowemu na rok podatkowy, następujący po pobraniu ceny kupna.

Wyrok NTA z 4 marca 1936 l. rej. 2499/33 w sprawie Bohdana Mojżeszowicza w Horodnie przeciw Komisji Odwoławczej w Brześciu n/B. w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

...Pozostaje do rozstrzygnięcia kwestja, czy w świetle zarzutów odwołania oraz dołączonych doń dowodów, t. j. umów rejentalnych z 10 stycznia 1928, władza pozwana mylnie przyjęła, iż kwota 115.400 zł, uzyskana ze sprzedaży drzewostanów na przestrzeni 1062 ha do eksploatacji w ciągu lat 36, jest dochodem, podlegającym opodatkowaniu w myśl art. 15 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym. I ten zarzut skargi należało uznać za nietrafny. Jak to już bowiem orzekł i uzasadnił NTA w wyrokach z 11 stycznia 1927 l. rej. 2449/25 (Zb. wyr. Nr. 1100) oraz z 15 maja 1929 l. rej. 992/27 (Zb. wyr. Nr. 109 S), cena kupna za drzewostan, sprzedany do wyrębu w przeciągu dłuższego okresu czasu, stanowi w myśl art. 3, 6 i 15 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym dochód, podlegający podatkowi dochodowemu na rok podatkowy, następujący po pobraniu ceny kupna. Na uzasadnienia, zawarte w powyższych wyrokach, powołuje się NTA na podstawie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.). Gdy zatem z aktu rejentalnego z 10 stycznia 1928 wynika, że suma 115.400 zł została uzyskana w 1928 r. przez skarżącego z tytułu sprzedaży drzewostanów na obszarze 1062 ha do wyrębu w okresie 36 lat — należało uznać, że władza pozwana, uznając sumę 115.400 zł za podlegającą opodatkowaniu w myśl art. 15 ust. 3 ustawy, nie dopuściła się zarzucanej w skardze mylnej oceny stanu faktycznego....

1563.

PODATEK DOCHODOWY.

Nadwyżka wartości akcyj otrzymanych w drodze wymiany akcyj, posiadanych w portfelu.

Okoliczność, iż akcje, które osoba prawna, prowadząca prawidłowe księgi handlowe, posiadała w swym portfelu, zostały przez odnośną spółkę akcyjną wymienione na akcje innej spółki o wartości giełdowej wyższej niż wartość książkowa posiadanych akcyj, nie uzasadnia doliczenia różnicy wartości do zysku bilansowego.

Wyrok NTA z 4 maja 1936 l. rej. 9442/33 w sprawie firmy: Aktiengesellschaft für Effekten und Immobilien Sp. Akc. w Świerklańcu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do zysków bilansowych, będących podstawą wymiaru podatku dochodowego dla skarżącej firmy na r. 1932, różnicy między wartością kursową akcyj I. G. Farbenindustrie, nabytych w roku operacyjnym 1931 drogą wymiany posiadanych poprzednio przez skarżącą akcyj spółki Riebeck'sche Montangesellschaft skutkiem zawartej między temi dwiema spółkami umowy o „wspólnotę interesów", — a wartością książkową tych ostatnich akcyj. W szczególności skarżąca, posiadając akcje Riebeck'sche Montangesellschaft wartości książkowej 15.328 zł 35 gr, wymieniła je na akcje I. G. Farbenindustrie, przedstawiające — według ustaleń władzy pozwanej — w dniu zamknięcia bilansu za r. 1931 wartość kursową 428.282 zł 40 gr, uwidoczniła natomiast te nowonabyte akcje w bilansie w wartości 15.328 zł 35 gr.

Władza pozwana uzasadnia doliczenie różnicy między wartością książkową a wartością kursową tem, że przedmiotem wykonywanego przez skarżącą przedsiębiorstwa jest m. i. zakup i sprzedaż papierów wartościowych, oraz tem, że w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) „wartość nabytych w drodze wymiany akcyj stanowi przychód, podlegający opodatkowaniu".

Na zarzuty skargi rozważył NTA, co następuje:

O ile chodzi o pierwszy motyw zaskarżonego orzeczenia, to jest on bezprzedmiotowy — mógłby on bowiem być rozumiany jedynie jako uzasadnienie zastosowania przepisu art. 19 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym, zastosowanie zaś tego przepisu w niniejszym przypadku, gdy wymiar oparto na art. 21 ustawy, nie byłoby dopuszczalne, i władza też ani w decyzji, ani w odpowiedzi na skargę do przepisu tego nie nawiązuje.

Drugi natomiast motyw uznał NTA za niezgodny z ustawą. Wymiana akcyj w związku ze zmianami w organizacji spółki akcyjnej, której akcje płatniczka posiada w portfelu, nie jest ani tranzakcją zmierzającą do uzyskania w tej formie przychodu z tych akcyj, jako ze źródła dochodu, ani zrealizowaniem wartości kapitałowej posiadanych akcyj, któreby w rezultacie mogło dać zysk w postaci różnicy między wartością książkową akcyj a uzyskaną ceną. Prawidłowo tedy, zgodnie z powołanym przez stronę § 261 niem. kod. handl. i prawidłami księgowości, zaksięgowała skarżąca uzyskane drogą wymiany akcje w wartości „ceny nabycia", t. j. w wartości książkowej akcyj oddanych do wymiany. Oparte na tem zaksięgowaniu zamknięcie rachunkowe było zatem również pra-

widłowe i nie było podstawy prawnej do jego korektury dla celów wymiaru podatku dochodowego.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1564.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty organizacyjne[1]).

1. Samo nazwanie pewnych wydatków kosztami organizacyjnemi nie może stanowić dostatecznej podstawy do skwalifikowania ich jako wydatków związanych z tworzeniem źródła dochodu.

2. Tylko wydatki, związane z samą organizacją spółki względnie jej warsztatu pracy, stanowią wydatki, związane z tworzeniem źródła dochodu, zatem niepotrącalne, natomiast wydatki na funkcjonowanie tego warsztatu po jego zorganizowaniu, choćby przez pewien czas nie przynosiły rezultatów gospodarczych w postaci zarobków lub przychodu, są już wydatkami eksploatacyjnemi, zatem potrącalnemi.

Wyrok NTA z 8 kwietnia 1935 l. rej. 1201/32 w sprawie Syndykatu Polskich Eksporterów Trzody i Bydła Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1930 sumy 136.157 zł 15 gr z tem uzasadnieniem, że są to koszty organizacji, nie stanowiące kosztów potrącalnych w myśl art. 6 ustawy. Skarżąca zarzuciła w odwołaniu, iż koszty te nie stanowiły kosztów powiększenia, ani polepszenia, ani nadzwyczajnego remontu źródeł dochodowych, w toku zaś postępowania wymiarowego twierdziła, iż nazwała część kosztów handlowych, poniesionych w okresie od założenia spółki z ogr. odp. do momentu uzyskania przez nią prawa wystawiania zaświadczeń eksportowych, stanowiących podstawę pobierania pewnych opłat od członków, kosztami organizacyjnemi, co jednak ma związek tylko z nazwaniem tego okresu czasu okresem organizacji, a nie z charakterem wydatków, na które składały się koszty podróży członków zarządu i rady nad-

[1]) Por. OPA 423/33, 427/33.

zorczej, lokalu, opału, światła, wydatki biurowe i na materjały piśmienne, portorja i t. p., porady prawne, ogłoszenia i t. p., płace personelu i t. d.

W tym stanie rzeczy NTA uznał, iż uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia nie stanowi dostatecznego rozprawienia się z zarzutami odwołania i z treścią udzielonych w toku postępowania przez skarżącą Spółkę wyjaśnień. Samo nazwanie pewnych wydatków — a tem bardziej wszystkich wydatków z pewnego okresu czasu, bez ich zróżniczkowania — wydatkami czy kosztami organizacyjnemi nie może stanowić dostatecznej podstawy do skwalifikowania ich jako wydatków związanych z tworzeniem źródła dochodu. Kwalifikacja taka musi wynikać nie z nazwy lub czasu dokonania pewnego wydatku, ale z jego istoty — pod tym względem zaś akta nie wykazują, by władza przeprowadziła badanie istoty poszczególnych wydatków względnie ich grup, ani też faktycznego związku tych wydatków z tworzeniem źródła dochodu. Wszak źródłem dochodu spółki z ogr. odp. jest jej działalność gospodarcza, która może być w pewnych wypadkach oparta o wartości materjalne, jak nieruchomości, urządzenia techniczne i t. p., w innych zaś o zorganizowany warsztat pracy, stosunki handlowe i t. p. Tylko wydatki, związane z samą organizacją spółki względnie jej warsztatu pracy, stanowią wydatki, związane z tworzeniem źródła dochodu; wydatki na funkcjonowanie tego warsztatu po jego zorganizowaniu, choćby przez pewien czas nie przynosiły rezultatów gospodarczych w postaci zarobków lub przychodu, są już wydatkami eksploatacyjnemi, związanemi z uzyskaniem, zachowaniem i zabezpieczeniem dochodu.

Skoro więc pod tym kątem widzenia władza pozwana nie zakwalifikowała poszczególnych wydatków, względnie ich grup, lecz poprzestała na wyciągnięciu konsekwencji z nazwania przez skarżącą pewnego okresu jej działalności okresem organizacyjnym — NTA uznał postępowanie za dotknięte istotną wadliwością. . . .

1565.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty, związane z podwyższeniem kapitału zakładowego[1]).

Koszty, związane z podwyższeniem kapitału zakładowego spółki akcyjnej, nie są potrącalne.

---

[1]) Por. OPA 1502/36.

Wyrok NTA z 25 listopada 1935 l. rej. 2335/32 w sprawie firmy: „Górnośląska Wytwórnia Chemiczna — dawn. F. Reichelt“ Sp. Akc. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

...Zarzut skargi w sprawie niepotrącenia kosztów, związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego, należało uznać za nietrafny. Według art. 6 ustawy o podatku dochodowym przy wymiarze podatku dochodowego są potrącalne jedynie wydatki związane z eksploatacją, konserwacją i zabezpieczeniem już czynnego źródła dochodu. Natomiast według art. 8 p. 1 tejże ustawy nie są potrącalne wydatki na powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu. Podwyższenie kapitału zakładowego spółki jest niewątpliwie wydatkiem związanym z samem źródłem dochodu, z jego rozszerzeniem, wobec czego koszty, związane z podwyższeniem kapitału zakładowego, nie są potrącalne w myśl wyraźnego przepisu ustawy. Przytoczona w skardze okoliczność, że sporne kwoty według przepisów kodeksu handlowego nie mogą być aktywowane i stopniowo amortyzowane, lecz muszą być jednorazowo spisywane na straty, musi pozostać bez wpływu na ocenę potrącalności spornych kwot, skoro art. 21 ustawy o podatku dochodowym przewiduje przy ustalaniu podstaw wymiaru podatku korekturę bilansu handlowego, a tem samem i zysku podatkowego, w płaszczyźnie przepisów art. 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym. Jeżeli zatem władza pozwana zgodnie z powyższem za niepotrącalne uznała koszty, związane z podwyższeniem kapitału zakładowego Spółki, to NTA nie dopatrzył się w tem zarzucanej w skardze obrazy prawa....

1566.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na wynagrodzenie komitetu gwarancyjnego za gwarancję przejęcia akcyj nowej emisji.

Wydatek na wynagrodzenie komitetu gwarancyjnego za gwarancję przejęcia akcyj nowej emisji nie jest potrącalny.

Wyrok NTA z 29 marca 1935 l. rej. 69/33 w sprawie Banku Handlowo-Przemysłowego w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do zysku bilansowego kwoty

25.000 zł, wypłaconej przez skarżący Bank komitetowi gwarancyjnemu za gwarancję przejęcia akcyj nowej emisji, nie rozebranych przez dawnych akcjonarjuszów. Zaskarżone orzeczenie uzasadnia doliczenie to przepisami art. 6 i 8 p. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), natomiast skarga widzi w niem naruszenie art. 6 i 21.

Skarga nie jest uzasadniona.

Sporny wydatek nie może być uznany za potrącalny koszt w myśl art. 6 ustawy, gdyż jako część wydatków na podwyższenie kapitału akcyjnego jest on związany nie z osiągnięciem, zachowaniem lub zabezpieczeniem dochodu, lecz ze źródłem dochodu czyli z majątkiem, dającym przychody (§ 19 rozp. wykon. poz. 298/21 Dz. Ust.). Podwyższenie bowiem kapitału akcyjnego musi być ze swej istoty uważane za rozszerzenie podstaw materjalnych źródła dochodu spółki akcyjnej, mimo że ma ono w zasadzie także wpływ na osiągany dochód, jak zresztą także każde ulepszenie lub powiększenie źródła dochodu (p. wyrok NTA z 18 czerwca 1934 l. rej. 6561/32 w sprawie firmy „Polskie Kopalnie Skarbowe na Górnym Śląsku, Spółka Dzierżawna[1])).

Skargę należało tedy oddalić.

1567.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty przestemplowania akcyj.

Koszty przestemplowania akcyj nie są potrącalne.

Wyrok NTA z 19 listopada 1934 l. rej. 2466/31 i 10.032/32 w sprawie Zakładów Hohenlohego — Hohenlohe-Werke Sp. Akc. w Wełnowcu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929[2]).

Przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1929 włączono m. i. do podstawy wymiaru ... koszty przestemplowania akcyj w kwocie 139.899 zł 33 gr....

NTA uznał za nieuzasadniony zarzut skargi, dotyczący doliczenia. Koszty w kwocie 139.899 zł 33 gr poniesione zostały, jak to słusznie pod-

---

[1]) OPA 1502/36.

[2]) Część tego wyroku, dotycząca innego zagadnienia, została ogłoszona pod Nr. 960/35.

nosi władza pozwana, nie w związku z osiąganiem dochodu, lecz z wewnętrzną organizacją skarżącej Spółki jako osoby prawnej, a więc podmiotu podatkowego, a zatem traktowane być muszą narówni z wydatkami założycielskiemi, mającemi na celu powstanie nowej spółki lub podwyższenie jej kapitału, a według ustalonej judykatury NTA niepotrącalnemi na zasadzie art. 6 ustawy....

1568.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek spółdzielni spożywców na kolonje letnie dla dzieci swych członków.

Wydatek spółdzielni spożywców na kolonje letnie dla dzieci swych członków nie jest potrącalny.

Wyrok NTA z 23 czerwca 1936 l. rej. 455/35 w sprawie Powszechnej Spółdzielni Spożywców z odp. udz. w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Skarga podnosi zarzut niezgodności z ustawą z powodu uznania za niepotrącalny wydatku w kwocie 6.842 zł 69 gr na kolonje letnie dla dzieci członków spółdzielni.

Zarzut ten nie jest uzasadniony.

Związek bowiem spornego wydatku z dochodem skarżącej, który skarga upatruje w tem, że zakładanie i utrzymywanie przez spółdzielnie spożywców kolonij letnich dla dzieci członków „musi się wydatnie przyczyniać do szerzenia ruchu spółdzielczego, zjednywania członków i powiększania obrotów", — jest tak daleki i tak luźny, że nie może uzasadnić kwalifikacji tego wydatku jako potrącalnego kosztu w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Chybiony jest argument skargi, zaczerpnięty z zasady prawnej wyroku NTA z 18 maja 1932 l. rej. 6896/29[1]), według której władzy wymiarowej nie służy prawo kwestjonowania wydatków dobrowolnych, poniesionych przez przedsiębiorstwo w granicach zwyczajnych celem zabezpieczenia dobra własnych pracowników. Niema bowiem żadnej analogji pomiędzy stosunkiem przedsiębiorstwa do pracowników a stosunkiem spółdzielni do członków, któraby mogła uzasadnić analogiczne traktowanie wydatków ze stanowiska art. 6 ustawy.

Skargę należało tedy oddalić.

---

[1]) OPA 1/32.

1569.

PODATEK DOCHODOWY.

Przedmioty zbytkowe.

Kwalifikacja przedmiotu jako zbytkowego (§ 15 ust. ost. rozp. wykon. poz. 298/21 Dz. Ust.) nie może być uzależniana od wyników jednego okresu gospodarczego w oderwaniu od istoty i przeznaczenia tego przedmiotu w całości gospodarki płatnika. (Teza).

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1936 l. rej. 8792/33 w sprawie Gustawa Bławdziewicza przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Zaskarżonem orzeczeniem władza pozwana nie uwzględniła odwołania, w którem skarżący... zwalczał doliczenie do dochodu kwoty 12.000 zł, uzyskanej za wyrąbaną część olszyny w parku, jako stanowiącej nie podlegający opodatkowaniu wpływ ze spieniężenia substancji majątkowej.... Odmowę zwolnienia kwoty 12.000 zł od opodatkowania orzeczenie uzasadnia tem, iż kwoty tej nie można uważać za otrzymaną ze spieniężenia części majątku, ponieważ źródło dochodu, t. j. grunt, nie zostało pozbyte, a także powołanie się na § 15 ust. ost. rozp. wykon. do ustawy o podatku dochodowym nie ma uzasadnienia, ponieważ przepis powołany wyraźnie zaznacza, że dochodu z parku wtedy tylko nie uwzględnia się, gdy koszty, związane „z używaniem przedmiotu do celów wyłącznie lub przeważnie zbytkowych", przekraczają osiągnięte dochody z tegoż źródła, co w danym przypadku nie ma miejsca.

...Skarga zarzuca przedewszystkiem obrazę art. 7 ustawy, stająco na stanowisku, że drzewostan parku stanowi odrębną od gruntu substancję majątkową. NTA uznał to stanowisko za nieuzasadnione. W świetle bowiem ustalonej judykatury (p. Zb. wyr. Nr. 1100 i 109 S[1])), opartej na cywilistycznych przesłankach, substancją majątkową jest grunt, a wszelki drzewostan stanowi owoc gruntu, zaczem jedynie wpływ ze zbycia drzewostanu z jednoczesnem zbyciem gruntu podpada pod postanowienia art. 7 ustawy o podatku dochodowym.

Jednakowoż skarżący żądanie zwolnienia wpływu z wyrębu drzewostanu w parku opierał także na kwalifikacji parku jako przedmiotu zbytkowego, powołując się na § 15 ust. ost. rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.) do ustawy o podatku dochodowym. Władza pozwana uznała w uza-

---

1) Por. OPA 325/33 (także 864/34).

sadnieniu zaskarżonego orzeczenia to powołanie się za nietrafne, ponieważ przychód z parku przekroczył koszty jego utrzymania. Jednak ta okoliczność nie wystarcza do obalenia obrony płatnika. Nie może bowiem interpretacja przepisu ustępu ostatniego § 15 rozp. wykon. iść w tym kierunku, by przypadkowa nadwyżka wpływów nad kosztami utrzymania w jednym roku gospodarczym zmieniała charakter przedmiotu, uznawanego przedtem za zbytkowy. Innemi słowy, kwalifikacja podatkowa przedmiotu jako zbytkowego w rozumieniu cyt. przepisu czy jako źródła dochodu nie może być z roku na rok zmieniana zależnie od tego, czy gospodarka tym przedmiotem dała w okresie decydującym dla wymiaru stratę czy dochód. Jeżeli pewien przedmiot — w danym przypadku park — był poprzednio traktowany jako przedmiot zbytkowy, to uznanie go za źródło dochodu może nastąpić tylko w razie ustalenia, iż gospodarka tym przedmiotem została oparta na nowych zasadach, zmierzających do zapewnienia mu dochodowości.

Ponieważ władza, wychodząc z odmiennej interpretacji przepisu ustępu ostatniego § 15 nie ustaliła okoliczności, istotnych w myśl powyższego dla kwalifikacji podatkowej spornego dochodu, i nie rozprawiła się należycie z zarzutem odwołania, NTA uznał, że naruszone zostały istotne formy postępowania ze szkodą dla skarżącego i z tych względów uchylił zaskarżone orzeczenie. . . .

1570.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na kryzysowy dodatek do podatku dochodowego

Kryzysowy dodatek do podatku dochodowego (ustawa z 22 października 1931 poz. 760 Dz. Ust.[1])) **nie podlega odliczeniu na zasadzie art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym** (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 20 marca 1936 l. rej. 4173/35 i 4988/35 w sprawie firmy: „Cukrownia we Wrześni" Sp. Akc. we Wrześni przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

---

[1]) Ustawa ta (tekst jednolity poz. 311/35 Dz. Ust.) została uchylona dekretem z 22 listopada 1935 poz. 518 Dz. Ust. z mocą obowiązującą od 1 stycznia 1936.

... Za nieuzasadniony uznał NTA zarzut obrazy art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym. Argument, że dodatek kryzysowy pobiera się od dochodu, a nie od podatku dochodowego, wobec czego dodatek ten należy uznać za samoistną daninę publiczną, odliczalną w myśl przepisu art. 10 p. 5 — uznał NTA za nietrafny. Sposób obliczania dodatku nie ma istotnego znaczenia dla jego charakteru, a o tym decyduje przepis art. 1 ustawy z 22 października 1931 poz. 760 Dz. Ust., stanowiący, iż „...ustanawia się nadzwyczajny dodatek do państwowego podatku dochodowego". Niema zatem różnicy istotnej między tym dodatkiem a 10% dodatkiem, pobieranym na zasadzie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 19 grudnia 1927 poz. 972 Dz. Ust. i przepisów późniejszych, co do którego NTA wyrokiem z 4 września 1931 l. rej. 8520/30 (Zb. wyr. Nr. 475 S)[1]) orzekł i uzasadnił, że narówni z samym podatkiem dochodowym nie podlega odliczeniu. że dodatki te należy traktować analogicznie, wskazuje na to i przepis art. 4 ustawy z 22 października 1931, w myśl którego w czasie pobierania dodatku kryzysowego nie będzie pobierany dodatek 10% — dodatek kryzysowy zastępuje zatem w dziedzinie podatku dochodowego dodatek 10%....

1571.

PODATEK DOCHODOWY.

Spółka akcyjna w likwidacji. Suma, uzyskana przez likwidujące się towarzystwo ubezpieczeń za odstąpienie portfelu ubezpieczeń od ognia. Wynagrodzenia likwidatorów spółki akcyjnej.

1. Okoliczność, że spółka akcyjna znajduje się w likwidacji, nie ma wpływu na kwalifikację podatkową wykazanego przez nią zysku bilansowego.

2. Suma, uzyskana przez likwidujące się towarzystwo ubezpieczeń za odstąpienie portfelu ubezpieczeń od ognia innemu towarzystwu, nie podlega wyłączeniu z zysku bilansowego.

3. Wynagrodzenia likwidatorów spółki akcyjnej podpadają pod przepis art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). (Tezy).

Wyrok NTA z 29 stycznia 1936 l. rej. 925/33 w sprawie firmy: „Vistula" Powszechne Towarzystwo Ubezpieczeń Sp. Akc. w likw. w Tczewie prze-

---

1) Por. OPA 323/33.

ciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstawy wymiaru podatku dochodowego skarżącej na r. 1932: a) kwoty 749.518 zł 88 gr, otrzymanej przez skarżącą od „Assicurazioni Generali" za odstąpienie portfelu ubezpieczeń od ognia, b) kwoty 81.769 zł 60 gr, zapłaconej tytułem podatku dochodowego, c) kwoty 55.137 zł 46 gr nadwyżki wynagrodzeń prokurenta i likwidatorów ponad normę z art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

NTA rozważył na zarzuty skargi, co następuje:

Skarga zwalcza sporne doliczenia przedewszystkiem z tego powodu, że skarżąca spółka znajduje się w stanie likwidacji i żadnych bieżących agend, skierowanych na uzyskanie dochodu, od momentu wejścia w stan likwidacji, t. j. od dnia 19 lutego 1931, nie prowadzi. Z tego założenia wychodząc, uważa skarga sumę, uzyskaną za odstąpienie portfelu ubezpieczeń innemu towarzystwu asekuracyjnemu, za realizację majątku, nie podpadającą pod pojęcie przychodu. Stanowiska tego NTA nie mógł uznać za trafne. Skoro wedle ustalonej judykatury NTA art. 7 ustawy nie znajduje zastosowania przy wymiarze podatku dochodowego osobom prawnym, opodatkowanym na zasadzie art. 21[1]), niema podstawy prawnej do wyłączenia z nadwyżek bilansowych sum, przypadających na przychody ze zrealizowania majątku. Ustawa o podatku dochodowym nie zna żadnych wyjątków od swych ogólnych zasad na rzecz osób prawnych znajdujących się w stanie likwidacji, zaczem ocena prawna poszczególnych pozycyj ksiąg i zamknięć rachunkowych tych osób nie może ulec modyfikacji z tego tylko powodu, że dane pozycje pochodzą z okresu likwidacji. Tak samo bez znaczenia dla wymiaru podatku dochodowego w myśl art. 21 ustawy musi być okoliczność, że w zamknięciu rachunkowem, będącem podstawą tego wymiaru, nadwyżki nie zostały nazwane „zyskiem", lecz na rachunku zysków i strat „przeniesieniem na nowy rachunek masy likwidacyjnej", a w bilansie zamknięcia sumą „do dyspozycji masy likwidacyjnej". Nazwy te bowiem określają tylko cel, na jaki nadwyżki zostały przeznaczone, nie zmieniając przez to ich charakteru zysku bilansowego.

Z tych samych powodów nie mógł NTA uznać za trafne zarzutów skarżącej przeciw uzasadnionemu w przepisie art. 10 p. 5 ustawy doliczeniu do podstawy wymiaru zapłaconego podatku dochodowego.

Zarzuty skargi, dotyczące doliczenia nadwyżki wynagrodzenia prokurenta, są również w świetle orzecznictwa NTA nieuzasadnione. Tak

---

[1]) Patrz OPA 248/33 (także 627/34 i 1043/35).

okoliczność, że prokura uprawniała w danym wypadku tylko do łącznego podpisywania firmy, jak i okoliczność, że prokurent był zatrudniony w przedsiębiorstwie skarżącej na zasadzie umowy najmu pracy, nie mają wedle tej judykatury (por. wyroki z 11 stycznia 1931 l. rej. 7094/30, Zb. wyr. Nr. 525 S, z 30 października 1935 l. rej. 8895/32[1]) i i.) decydującego znaczenia.

Za nieuzasadnione wreszcie uznał NTA zarzuty, skierowane przeciw doliczeniu nadwyżek wynagrodzeń likwidatorów. Powołanym przez władzę pozwaną w zaskarżonem orzeczeniu przepisom §§ 149 i 298 niem. kod. handl. przeciwstawia skarga twierdzenia, że nie było zamiarem ustawodawcy objąć przepisem art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym likwidatorów spółki akcyjnej i że nie mogą oni być uważani za osoby, ciągnące zyski z prowadzenia przedsiębiorstwa — twierdzeń tych jednak skarga niczem nie uzasadnia. W świetle natomiast powołanych przez władzę przepisów (por. także art. 450 pol. kod. handl. poz. 502/34 Dz. Ust.), w myśl których likwidatorzy mają uprawnienia i obowiązki członków zarządu, muszą być likwidatorzy także pod kątem widzenia przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym traktowani narówni z członkami zarządu. O ile zaś chodzi o ograniczenia zakresu działania likwidatorów — co skarga również podnosi w obronie swojej tezy — to nie mogą być one uważane za ograniczenie upełnomocnienia likwidatorów do samodzielnego prowadzenia przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 21 ust. 3, wynikają one bowiem tylko stąd, że działalność likwidatorów musi być oczywiście dostosowana do celów, jakim służy likwidacja, i określają tylko ramy działalności likwidatorów, odpowiadające faktycznym stosunkom, t. j. zacieśnionemu na skutek stanu likwidacji zakresowi działalności samego przedsiębiorstwa.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Zaliczenie likwidatorów spółki akcyjnej do osób, podlegających przepisom art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, jest niewątpliwie trafne. Ograniczenie zakresu działania, a w szczególności prawa reprezentowania spółki przez likwidatorów, które zwłaszcza polski kodeks handlowy w art. 453 § 1 w sposób bardzo zdecydowany podkreśla, jest dla rozstrzygnięcia zagadnienia podatkowego bez znaczenia. Art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym rozróżnia dwie kategorje osób, których wynagrodzenie uważa się w pewnych warunkach za zyski bilansowe. Pierwsza kategorja obejmuje osoby, biorące czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa i zarazem wchodzące do składu zarządu, rad nadzorczych, komitetów dyskontowych i komisyj rewizyjnych w charakterze członków lub ich zastępców. Co do tej kategorji osób kwestja ograniczenia ich pełnomocnictw w zakresie „samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa" nie wchodzi wogóle w grę, osoby te bowiem — poza członkami zarządu i (w wyjątkowych przypadkach) rady nadzorczej — wogóle nie są upeł-

[1]) OPA 1283/35.

nomocnione do prowadzenia (nawet niesamodzielnego) przedsiębiorstwa. Mimo to wynagrodzenie tych osób dolicza się do zysków bilansowych z uwagi na to, że „biorą czynny udział w zarządzie przedsiębiorstwa“ i że udział ten znajduje zewnętrzny wyraz w członkostwie we wspomnianych organach danej osoby prawnej. Jakkolwiek ustawa nie zalicza wyraźnie do tej grupy likwidatorów, czyni to jednak tylko ze względu na to, że likwidatorzy nie są normalnym organem osób prawnych. Zapatrywanie, że w okresie likwidacji przepis art. 21 ust. 3 nie powinien wogóle mieć zastosowania, jest dowolne. Okres likwidacji niezawsze potęguje straty, niejednokrotnie przynosi zyski, wychodzą bowiem wtedy na jaw ukryte rezerwy, które swego czasu — dzięki schematyczności stawek amortyzacyjnych — wymknęły się z pod opodatkowania. Te zyski w spółkach kilkuosobowych mogłyby łatwo uchylić się ponownie od opłacenia podatku poprzez wypłacenie spólnikom-likwidatorom nadmiernie wysokich wynagrodzeń. To też ratio legis naszego przepisu nie przemawia bynajmniej za zasadniczem niestosowaniem go w okresie likwidacji. Jeżeli zaś ma on być i w tym okresie stosowany, to musi być stosowany w pierwszej linji do likwidatorów, jako do osób biorących w tym czasie najczynniejszy udział w prowadzeniu przedsiębiorstwa, czemu zresztą daje wyraz sama ustawa, orzekając, że mają oni uprawnienia i obowiązki członków zarządu (§§ 149 i 298 niem. kod. handl., art. 450 pol. kod. handl.). Czy zaś w konkretnym przypadku wynagrodzenie likwidatorów było, czy nie było niestosunkowo wysokie, o tem nie może decydować stosunek jego do wykonanej przez likwidatorów faktycznie pracy, lecz wyłącznie przewidziany w art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym stosunek ich wynagrodzenia do kapitału zakładowego spółki.

Bronisław Helczyński

1572.

PODATEK DOCHODOWY.

Kwestjonowanie pozycyj bilansu otwarcia.

Kwestjonowaniu przez władzę wymiarową podatku dochodowego pozycyj bilansu otwarcia nie stoi na przeszkodzie okoliczność, że władza ta nie kwestjonowała bilansu zamknięcia za rok poprzedni, za który nie wymierzono podatku wskutek wykazanej w zamknięciu rachunkowem straty. (Teza).

Wyrok NTA z 8 maja 1936 l. rej. 9303/32 i 4075/35 w sprawie firmy: Spółka Akc. Wyrobów Bawełnianych S. Rosenblatta w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... W drugiej skardze zarzuca Spółka przedewszystkiem, że władze bezpodstawnie obniżyły wartość remanentów w bilansie otwarcia na 1.I. 1927 o 10%, czyli o 664.157,07 zł. Skoro bowiem wartość remanentów w bilansie otwarcia została przyjęta w tej samej wysokości co w bilansie

zamknięcia na 31.XII. 1926, skoro następnie władze przyjęły bilans zamknięcia na 31.XII. 1926 i dopiero po upływie 7 lat wdały się w zmianę tego bilansu, co w świetle art. 85 ustawy o podatku dochodowym nie jest dopuszczalne z powodu przedawnienia — to podwyższenie wartości remanentów w bilansie otwarcia na 1.I. 1927 narusza przepisy art. 85 ustawy o podatku dochodowym i zasadę ciągłości bilansowej.

Zarzut obrazy art. 85 ustawy o podatku dochodowym należało uznać za nietrafny. Z akt wynika, że obniżenie wartości remanentów o sumę 664.157,07 zł i doliczenie tej sumy do dochodu podatkowego nastąpiło w związku z wymiarem podatku dochodowego na 1928 rok podatkowy czyli 1927 rok operacyjny. Ani odwołanie, ani też skarga nie zarzuca, by w myśl art. 85 ustawy o podatku dochodowym nastąpiło przedawnienie prawa Państwa do wymiaru podatku dochodowego na 1928 rok podatkowy. Już z tego zatem powodu należało zarzut obrazy art. 85 ustawy uznać za nieuzasadniony. Z treści skargi wynika jednak, że obrazy art. 85 ustawy dopatruje się Spółka w tem, że władze po upływie 7 lat obniżyły wartość remanentów w bilansie zamknięcia na 31.XII.1926, kiedy już prawo wymiaru podatku na 1927 rok podatkowy, a 1926 rok operacyjny uległo przedawnieniu. Otóż tak ujęty zarzut skargi należało uznać za chybiony, skoro przedmiotem sporu jest wymiar podatku dochodowego na 1928 rok podatkowy, t. j. 1927 rok operacyjny, a suma 664.157,07 zł została doliczona do zysku bilansowego przez obniżenie wartości remanentów w bilansie otwarcia. Wprawdzie w rozpoznawanej sprawie władza wymiarowa w toku postępowania odwoławczego wydała osobne orzeczenie w kwestji szacunku remanentów w bilansie zamknięcia za r. 1926, jednak na tle stanu sprawy jasnem jest, że chodziło tylko o ustalenie jednej z pozycyj bilansu otwarcia na r. 1927 w związku z wymiarem podatku na 1928 rok podatkowy.

Pozostaje zatem do rozważenia zarzut skargi, iż obniżenie wartości remanentów w bilansie otwarcia na 1.I.1927 nie było dopuszczalne, gdyż narusza ono zasady ciągłości bilansowej. Spółka wychodzi przytem z założenia, że władze przyjęły jej bilans zamknięcia na 31.XII.1926 bez zmian. Jednak założenie to nie ma oparcia w aktach sprawy. Skoro władza wymiarowa uznała brak obowiązku podatkowego skarżącej Spółki w 1927 roku podatkowym, nie miała powodu zajmować się poszczególnemi pozycjami zamknięcia rachunkowego za rok operacyjny 1926. Nie miała też władza ta obowiązku zawiadamiania Spółki o swej ocenie tego zamknięcia, gdyż przepisy prawne o podatku dochodowym nie przewidują obowiązku władzy wymiarowej ustalania wysokości straty, ani nawet jej obowiązku zawiadamiania płatnika o uznaniu straty za wykazaną i w konsekwencji o zaniechaniu wymiaru. Skarżąca nie twierdzi też, by takiej treści orze-

czenie za rok podatkowy 1927 zostało jej w swoim czasie doręczone. Już z tych powodów zatem nie można zgodzić się ze stanowiskiem skargi, iż niezakwestjonowanie szacunku remanentów w bilansie zamknięcia za rok operacyjny 1926 zamykało władzy wymiarowej drogę do kwestjonowania bilansu otwarcia na r. 1927....

Ustalona przez NTA teza dotyczy zagadnienia ciągłości bilansowej. Wyrok powyższy — pozostawiam na uboczu kwestję jego słuszności — wskazuje na poważną lukę w naszem postępowaniu podatkowem. Luka ta nie została, niestety, wypełniona przez Ordynację Podatkową. Chodzi o to, że prawo nasze nie zna instytucji w y m i a r ó w n e g a t y w n y c h, względnie w y m i a r ó w d e k l a r a t o r y j n y c h, t. j. wymiarów, któreby stwierdzały wiążąco dla płatnika i władzy stan faktyczny bez obciążenia płatnika obowiązkiem podatkowym. Takie orzeczenie władzy nie mieści się oczywiście w definicji „orzeczenia", podanej w art. 39 § 1 Ordynacji Podatkowej (poz. 134/36 Dz. Ust.), a nie może też być „postanowieniem" w myśl art. 39 § 2 O. P., gdyż według intencji ustawodawcy przez „postanowienie" należy rozumieć akt incydentalny, stanowiący jedynie etap przejściowy do wydania orzeczenia. Kwestja wymiarów negatywnych jest szczególnie ważna w tych wypadkach, kiedy wymiar następuje na podstawie bilansu. Przykładem tego jest właśnie sprawa, rozstrzygnięta powyższym wyrokiem. Ale i w innych wypadkach nie jest pozbawione znaczenia dla płatnika ustalenie, że za pewien rok podatkowy podatek nie przypada z powodu poniesionych strat i że określone wpływy i koszty zostały objęte wymiarem negatywnym za dany okres podatkowy. Niemiecka ordynacja podatkowa z r. 1919 w § 212 przez wprowadzenie instytucji „Freistellungs- oder Feststellungsbescheid" unika luki, jaka istnieje w polskiem prawie.

W. J. Szatensztejn

1573.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Kumulacja — obowiązek podatkowy.

Obowiązek obliczenia i uiszczenia różnicy w podatku dochodowym (art. 3 ustawy z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust.[1])) nie zależy od tego, by płatnik otrzymywał jeszcze nadal wynagrodzenie od różnych służbodawców. (Teza).

Wyrok NTA z 23 czerwca 1936 l. rej. 2862/35 w sprawie Witolda Dobrowolskiego przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od skumulowanych wynagrodzeń z r. 1933.

---

[1]) Art. 45 ust. 1 p. a) i ust. 2 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu poz. 6/36 Dz. Ust.

Skarga podnosi przedewszystkiem zarzut, że bezprawnie nałożono na skarżącego w r. 1934 obowiązek uiszczenia różnicy w podatku dochodowym od łącznego rocznego wynagrodzenia, otrzymanego od kilku służbodawców w 1933 r., skoro od stycznia 1934 skarżący otrzymuje wynagrodzenie już tylko od jednego służbodawcy.

Zarzut ten nie jest trafny. Z przepisu bowiem art. 112-a ustawy o podatku dochodowym (art. 3 ustawy z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust.), na którym opiera się zaskarżone orzeczenie, wynika jasno, że obowiązek obliczenia i uiszczenia różnicy w podatku dochodowym zależy od stosunków faktycznych u b i e g ł e g o roku. Jest to też zgodne z samą istotą obciążenia, wprowadzonego powołanym przepisem prawa, skoro to obciążenie polega na wyrównaniu do wysokości, wynikającej z progresyjnej skali, — podatku, zapłaconego „w ciągu ubiegłego roku". Natomiast ani brzmienie przepisu, ani struktura podatku nie dają podstawy do wiązania obowiązku podatkowego ze stosunkami roku, w którym następuje obliczenie różnicy....

1574.

PODATEK MAJĄTKOWY.

Odpowiedzialność nabywcy nieruchomości za podatek, wymierzony poprzednikowi[1]).

Sporządzony przez właściciela na rzecz osoby trzeciej akt sprzedaży nieruchomości, obciążonej zaległym podatkiem majątkowym, nie zamyka Skarbowi Państwa drogi do zwrócenia egzekucji do tejże nieruchomości w poszukiwaniu zaległości podatkowej.

Orzeczenie Izby Cywilnej (s. 1) SN z 14 listopada 1933 I. C. 2081/32 w sprawie Aliny Stankiewiczowej przeciw Skarbowi Państwa i innym o zwolnienie od licytacji i umorzenie postępowania egzekucyjnego.

SN, zważywszy:

że Sąd Apelacyjny pominął powołanie się Prokuratorji Generalnej na konieczność zastosowania w przypadku przepisu art. 66 ustawy o podatku majątkowym (poz. 746/23 Dz. Ust.), usprawiedliwiającego zwrócenie egzekucji z tytułu zaległości podatku majątkowego do nieruchomo-

[1]) Patrz glosę OPA 1575/36.

ści obecnej właścicielki, niezależnie od tego, iż podatek zaległy od rzeczonego majątku nieruchomego należy się od poprzedniej, nie zaś obecnej jego właścicielki;

że uchybienie to stanowi istotną obrazę przepisów art. 339 i 711 U. P. C. oraz przytoczonego wyżej przepisu art. 66 ustawy o podatku majątkowym, skutkującą uchylenie zaskarżonego wyroku, albowiem w myśl wyraźnej osnowy tego przepisu (końcowy ustęp art. 66), sporządzony przez właściciela na rzecz osoby trzeciej akt sprzedaży nieruchomości, obciążonej zaległym podatkiem majątkowym, Skarbu Państwa nie obowiązuje i nie przecina mu drogi do zwrócenia egzekucji do tejże nieruchomości w poszukiwaniu zaległości podatkowej, chociażby nieruchomość już nie należała do dłużnika;

z tych zasad SN wyrok Sądu Apelacyjnego w Wilnie z 19 maja 1932 z powodu obrazy art. 66 ustawy z 11 sierpnia 1923 oraz art. 339 i 711 U. P. C. uchyla i sprawę temuż Sądowi do ponownego rozpoznania w innym składzie Sędziów przekazuje.

1575.

PODATEK MAJĄTKOWY.

Pierwszeństwo zaspokojenia.

Każdy przedmiot majątkowy płatnika jest obciążony pierwszeństwem zaspokojenia dla całej należnej od tegoż płatnika sumy podatku majątkowego.

Orzeczenie Izby Cywilnej (s. 2) SN z 4 maja 1934 C. II. 456/34 w sprawie egzekucyjnej firmy: Bracia Deutsch w Bielsku przeciw firmie: Bielskie Zakłady Włókiennicze Sp. z ogr. odp. w Bielsku o 16.192,27 fr. szw.

SN przychylił się do rekursu rewizyjnego Prokuratorji Generalnej, zniósł uchwałę Sądu Okręgowego w Cieszynie oraz zatwierdzoną nią uchwałę Sądu Grodzkiego w Bielsku, o ile niemi odmówiono roszczeniu rekurenta rewizyjnego charakteru roszczenia uprzywilejowanego, i polecił Sądowi I instancji, by z pominięciem tej odmowy ponownie rozpoznał sprawę zaspokojenia tego roszczenia z masy podziałowej.

Uzasadnienie.

Uzasadniony jest rekurs rewizyjny, wniesiony przez Prokuratorję Generalną Oddział w Katowicach imieniem Skarbu Państwa.

Podatek majątkowy korzysta w zasadzie z pierwszeństwa zaspokojenia z całego majątku ruchomego i nieruchomego, należącego do płatnika (art. 56 i 57 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 746 Dz. Ust.).

Z pierwszeństwa zaspokojenia korzysta zatem nie ta część podatku, która przypada od danej ruchomości lub nieruchomości, lecz cała należność podatkowa, do której uiszczenia płatnik jest obowiązany. Obliczenie wysokości podatku majątkowego od poszczególnych przedmiotów majątkowych jest w myśl art. 5 i 9 pow. ustawy niedopuszczalne. Każdy przedmiot majątkowy płatnika jest obciążony w myśl art. 57 pow. ustawy pierwszeństwem zaspokojenia dla całej sumy podatku majątkowego.

Wobec tego również zarzut, podniesiony w zaskarżonej uchwale, że zgłoszenie wierzytelności przez Skarb Państwa jest niezupełne i niejasne, gdyż w wykazie zaległości podatkowych nie uwidoczniono, czy i jaką sumę należności podatkowych zgłoszono w odniesieniu do nieruchomości, stanowiącej przedmiot przymusowej sprzedaży, jako nieistotny, ostać się nie może.

Skutkiem tego uchylono uchwały Sądów niższych instancyj, o ile dotyczą pierwszeństwa roszczenia rekurenta.

Kwestja charakteru prawnego zabezpieczenia podatku majątkowego była już niejednokrotnie rozważana przez najwyższe instancje sądowe, które w całym szeregu orzeczeń wyraziły pogląd, iż podatek ten korzysta z zabezpieczenia rzeczowego na nieruchomościach płatnika, ciąży więc na nich bez względu na zmianę tytułu własności nawet w razie nieujawnienia go w księdze hipotecznej (por. m. i. wyroki SN z 31 marca 1932 OSP XI 236, z 26 października 1932 OSP XII 410 i z 15 grudnia 1933 Zb. orz. 1934 Nr. 454 oraz wyrok NTA z 13 lutego 1934 OPA 749/34).

Słuszność powyższego stanowiska została zakwestjonowana w glosie adw. Bielawskiego (OPA 749/34), który rozważając omawiane zagadnienie na tle prawodawstwa, obowiązującego w b. Królestwie Kongresowem, dochodzi do wniosku, iż przewidziane w art. 57 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 746 Dz. Ust. ustawowe pierwszeństwo zaspokojenia nie jest bynajmniej równoznaczne z odpowiedzialnością rzeczową, lecz nadaje podatkowi majątkowemu jedynie t. zw. przywilej ogólny, który upada w razie przejścia nieruchomości w ręce osoby trzeciej. W ten sposób glosa powyższa nietylko kwestjonuje słuszność ustalonego w jurysprudencji poglądu o rzeczowem zabezpieczeniu podatku majątkowego, lecz nadto przeciwstawia się zajętemu w powołanym wyroku NTA (OPA 749/34) stanowisku, iż omawiane pierwszeństwo zaspokojenia dotyczy wyłącznie tej części podatku majątkowego, która przypada z danej nieruchomości.

Pod tym względem poglądy glosatora zbliżają się do stanowiska, zajętego w wyrokach SN z 4 maja 1934 (wyżej ogłoszonym) i 13 września 1934 (OPA 1576/36), w których wyrażono zapatrywanie, iż pierwszeństwo zaspokojenia dotyczy całej sumy podatku majątkowego, należnej od płatnika, a nietylko tej części podatku, która przypada z danej nieruchomości. Gdy jednak glosa uważa, iż nadanie podatkowi majątkowemu pierwszeństwa zaspokojenia nie jest bynajmniej równoznaczne z ustanowie-

niem zabezpieczenia rzeczowego na poszczególnych nieruchomościach, wchodzących w skład majątku płatnika, wspomniane wyroki, podzielając zasadnicze stanowisko dotychczasowej jurysprudencji o rzeczowym charakterze odpowiedzialności za podatek majątkowy, precyzują wyraźnie, iż zakres tej odpowiedzialności rozciąga się na całą sumę wspomnianego podatku, obciążając w ten sposób każdy z objektów nieruchomych, wchodzących w skład majątku płatnika, bez względu na zmiany w ich tytule własności.

Wzmiankowana rozbieżność poglądów w kwestji charakteru i zakresu zabezpieczenia podatku majątkowego na nieruchomościach płatnika tłumaczy się przedewszystkiem pewną lapidarnością brzmienia art. 57 ustawy z 11 sierpnia 1923, w którym kwestja ta została unormowana. Przepis powyższy nie zawiera bowiem wyraźnej wzmianki o rzeczowym charakterze wspomnianego zabezpieczenia, lecz ogranicza się wyłącznie do stwierdzenia, iż suma podatku majątkowego korzysta z ustawowego pierwszeństwa zaspokojenia z całego majątku nieruchomego płatnika przed wszystkiemi przywilejami i obciążeniami z wyjątkiem należnych Skarbowi podatków oraz niektórych pożyczek amortyzacyjnych. Stąd też na pierwszy rzut oka mógłby wydawać się uzasadnionym pogląd, iż przepis ten nie ustanawia bynajmniej odpowiedzialności rzeczowej dla podatku majątkowego, lecz zapewnia wyłącznie należnościom z tytułu wspomnianego podatku możność zaspokojenia z całego majątku nieruchomego płatnika z pierwszeństwem nawet przed przywilejami i obciążeniami hipotecznemi.

Wychodząc z powyższego założenia i opierając się nadto na przesłance, iż podatek majątkowy, jako wymierzony od czystej ogólnej masy majątkowej płatnika, jest podatkiem osobistym, a nie rzeczowym i jako taki nie może być zaliczony do kategorji „podatków z gruntu", które w myśl art. 41 prawa o przywilejach i hipotekach z 1818 r. obciążają dobra nieruchome bez względu na zmiany w ich tytule własności, sądzi adw. Bielawski, iż wzmiankowane pierwszeństwo traktować należy narówni z przywilejem ogólnym, służącym w myśl art. 9 prawa o przywilejach i hipotekach z 1825 r. pretensjom podatkowym na całym zarówno ruchomym, jak i nieruchomym majątku płatnika. Gdy zaś przywilej ten nie nadaje należnościom, dla których został ustanowiony, rzeczowego zabezpieczenia na majątku dłużnika, przeto w razie przyjęcia, iż uprawnienia, przewidziane w art. 57 pow. ustawy, ograniczają się wyłącznie do nadania podatkowi majątkowemu przywileju ogólnego, należałoby w ramach prawodawstwa hipotecznego, obowiązującego na obszarze b. Królestwa Kongresowego, uznać pogląd o rzeczowem zabezpieczeniu wspomnianego podatku za niesłuszny. Wydaje się jednak, iż właśnie w świetle zasad powyższego prawodawstwa dyspozycja, zawarta w art. 57 pow. ustawy, upoważnia do zajęcia odmiennego stanowiska i uznania, że przewidziane w tym artykule pierwszeństwo zaspokojenia równoznaczne jest z nadaniem należnościom z tytułu podatku majątkowego przywileju szczególnego na objektach nieruchomych, wchodzących w skład majątku płatnika.

Z zestawienia przepisów art. 40, 41 i 67 prawa hipotecznego z 1818 r. wynika, iż przywilej na szczególnej nieruchomości zapewnia korzystającym z niego należnościom nietylko ustawowe pierwszeństwo zaspokojenia przed wszystkiemi wpisanemi do ksiąg hipotecznych wierzytelnościami, lecz nadto, wobec przyrównania go do hipoteki, nadaje tym należnościom rzeczowe prawo zabezpieczenia na nieruchomości, do której został przywiązany. W ten sposób w pojęciu omawianego przywileju skupiają się w jedną nierozerwalną całość dwie kategorje uprawnień, z których pierwsza dotyczy kolejności zaspokojenia, druga zaś charakteru zabezpieczenia korzystających z przywileju pretensyj.

Obie wspomniane kategorje uprawnień, składające się na pojęcie przywileju

szczególnego, łączy uzasadniająca wzajemny ich związek wspólna cecha charakterystyczna, która wyraża się w odstępstwie od zasady jawności hipotecznej, uzależniającej uzyskanie zarówno zabezpieczenia rzeczowego, jak i pierwszeństwa zaspokojenia od wniesienia wpisu do księgi hipotecznej. Przywilej na szczególnej nieruchomości wyłącza bowiem stosowanie powyższej zasady, naruszając, jeśli chodzi o zabezpieczenie rzeczowe, uprawnienia nowonabywców, którzy, pomimo nieujawnienia uprzywilejowanej należności w hipotece, ponosić będą za nią odpowiedzialność z nabytej nieruchomości, jeśli zaś chodzi o pierwszeństwo zaspokojenia — uprawnienia wierzycieli hipotecznych, których pretensje będą zaspokojone dopiero po należnościach, korzystających z omawianego przywileju.

Interpretując na tle powyższych rozważań postanowienia art. 57 pow. ustawy, zapewniające należnościom z tytułu podatku majątkowego pierwszeństwo zaspokojenia na całym majątku nieruchomym płatnika przed wszystkiemi przywilejami i obciążeniami hipotecznemi, i biorąc w szczególności pod uwagę wskazaną powyżej nierozerwalną łączność pomiędzy tego rodzaju pierwszeństwem a zabezpieczeniem rzeczowem, przyjąć wypadnie, iż nadając wspomniane pierwszeństwo zamierzał równocześnie prawodawca obciążyć nieruchomości płatnika odpowiedzialnością rzeczową za wymierzony mu podatek majątkowy.

Rozumowaniu powyższemu możnaby coprawda zarzucić, iż prawu z r. 1825 znany jest jeden wyjątkowy przypadek, w którym należności, pozbawione szczególnego przywileju, a więc nie korzystające z zabezpieczenia rzeczowego, podlegają jednak zaspokojeniu z pierwszeństwem przed hipotekami, a nawet i przed przywilejami na szczególnej nieruchomości. Wyjątek ten, przewidziany w art. 9 p. 1 prawa z r. 1825 dla niezbytkownych kosztów pogrzebu, znajduje jednak zastosowanie tylko w tym przypadku, gdy wspomniane koszty nie mogą być zaspokojone ani w ramach służącego im z reguły przywileju ogólnego, ani nawet w razie zastosowania wobec nich pierwszeństwa z majątku ruchomego przed obciążającemi go przywilejami szczególnemi.

Przepis powyższy mógłby na pierwszy rzut oka dawać asumpt do wnioskowania, iż w ramach prawodawstwa, obowiązującego na obszarze b. Królestwa Kongresowego, możliwe jest jednak wytworzenie się takiej sytuacji prawnej, w której należności, nie korzystającej z przywileju szczególnego, służy pierwszeństwo zaspokojenia przed obciążeniami hipotecznemi i przywilejami na szczególnej nieruchomości. Oparcie się jednak dla uzasadnienia powyższego wniosku na postanowieniach, dotyczących kolejności zaspokojenia niezbytkownych kosztów pogrzebu, nie byłoby wystarczające, skoro się zważy, iż postanowienia powyższe, jako odnoszące się do stosunkowo bardzo nieznacznych pretensyj i znajdujące zastosowanie tylko w tych przypadkach, gdy pretensje powyższe nie mogą być zaspokojone w żaden inny sposób, posiadają charakter zupełnie wyjątkowy i stanowią raczej potwierdzenie reguły ogólnej o ścisłej łączności, zachodzącej pomiędzy pierwszeństwem zaspokojenia przed przywilejami i obciążeniami hipotecznemi a rzeczowem zabezpieczeniem, z którego korzystają uprzywilejowane w ten sposób należności.

Przeciwko zerwaniu powyższej łączności przez uznanie, iż podatkowi majątkowemu pomimo nadania mu pierwszeństwa zaspokojenia przed przywilejami i obciążeniami hipotecznemi nie służyłoby zabezpieczenie rzeczowe na majątku nieruchomym płatnika, przemawia nadto w związku z powołaną argumentacją, opartą na istocie pojęcia przywileju szczególnego, i ta okoliczność, iż podobne stanowisko prowadziłoby w ostatecznym rezultacie do niedającej się wytłumaczyć żadnemi słusznemi względami sprzeczności pomiędzy położeniem wierzycieli hipotecznych a nowonabyw-

ców (por. Oberländer: Pierwszeństwo i ustawowe prawo zastawu podatku majątkowego na nieruchomościach, Przegląd Notarjalny 1930 str. 200 i n. oraz Odpowiedzialność rzeczowa nieruchomości za podatek majątkowy, tamże 1932 str. 389 i n.). Gdy bowiem w stosunku do pierwszych powoływanie się na zasadę jawności hipotecznej byłoby pomimo wykluczenia odpowiedzialności rzeczowej pozbawione wszelkiego znaczenia i wierzyciele hipoteczni musieliby ustąpić przed korzystającą z lepszego od nich pierwszeństwa należnością z tytułu podatku majątkowego, zasada powyższa znajdowałaby natomiast całkowite zastosowanie w stosunku do nowonabywców, którzy za należność tę w razie nieujawnienia jej w hipotece nie ponosiliby żadnej odpowiedzialności. Podobne forytowanie nowonabywców byłoby tem bardziej niezrozumiałe, skoro się zważy, iż mogą oni poinformować się przed zawarciem tranzakcji o wysokości ciążących na nieruchomości zaległości w podatku majątkowym i uchronić się w ten sposób przed ewentualnemi stratami. Natomiast strat takich mogliby uniknąć tylko ci z pośród wierzycieli hipotecznych, których pretensje zostały zabezpieczone na mocy umów, zawartych po wymierzeniu podatku majątkowego lub przynajmniej po wejściu w życie ustawy z 11 sierpnia 1923. Pozostali wierzyciele, a więc ci, których pretensje wniesiono do hipoteki jeszcze przed wejściem w życie pow. ustawy, zostali na skutek nadania podatkowi majątkowemu omawianych uprawnień postawieni przed faktem dokonanym, którego skutków ani przewidzieć, ani tem bardziej uniknąć nie mogli. Jeśli więc ustawodawca w dążeniu do jak najlepszego zabezpieczenia należności z tytułu podatku majątkowego zdecydował się na tak daleko idące ograniczenie zasady jawności hipotecznej kosztem wierzycieli hipotecznych, to trudno byłoby dopatrzeć się względów, dla których należałoby zabezpieczyć nowonabywców nieruchomości od mniej zresztą dla nich dotkliwych skutków wspomnianego ograniczenia.

Na poparcie słuszności poglądu, wykluczającego odpowiedzialność rzeczową za podatek majątkowy, powoływano się nadto na okoliczność, iż w myśl art. 57 pow. ustawy przewidziane w przepisie tym pierwszeństwo zaspokojenia dotyczy całego majątku nieruchomego płatnika, co mogłoby upoważniać do wnioskowania, iż przedmiot wspomnianego zabezpieczenia winien ulegać zmianie w miarę przekształcania rzeczonego majątku na skutek nabycia nowych lub wyzbycia się poprzednio należących do niego objektów (por. pow. glosę OPA 749/34 i pow. artykuł Oberländera w Przeglądzie Notarjalnym 1930 str. 203). Nie zaprzeczając, iż podobna argumentacja, oparta na dosłownem brzmieniu pow. przepisu, mogłaby wydawać się uzasadnioną, wypadnie jednak przeciwko trafności jej przytoczyć, iż w myśl art. 5 pow. ustawy za przedmiot opodatkowania uważa się majątek płatnika według stanu z 1 lipca 1923. Data powyższa, jako miarodajna dla określenia stosunków, wynikłych na skutek wprowadzenia podatku majątkowego, występuje nadto w art. 10, traktującym o miejscu opodatkowania, oraz w art. 51, który stanowi, iż zmiany, zachodzące w ciągu okresu wymiarowego w wartości majątku, nie wpływają na zmianę uskutecznionego wymiaru. Wydaje się przeto, iż również, jeśli chodzi o przewidziany w art. 57 sposób zabezpieczenia podatku na majątku nieruchomym, data powyższa powinna być uznana za decydującą dla określenia przedmiotu zabezpieczenia i osoby płatnika. Przyjęcie zresztą odmiennego rozstrzygnięcia, prowadzącego do uznania, iż za przedmiot przewidzianego w art. 57 pierwszeństwa powinien być uważany majątek nieruchomy, stanowiący własność płatnika w dacie przymusowej realizacji podatku, a więc z uwzględnieniem zaszłych w międzyczasie zmian w tytule własności odnośnych objektów, mogłoby w ostatecznym rezultacie wywołać konsekwencje daleko dotkliwiej ograniczające uprawnienia wierzycieli hipotecznych, aniżeli w razie uznania za miarodajną daty 1 lipca 1923. O ileby bowiem stanąć na stanowisku, iż zmiany w tytule własności nieruchomości,

należących poprzednio do płatnika, wpływają na zakres wspomnianego zabezpieczenia, to należałoby przyjąć, iż w razie późniejszego nabycia nieruchomości przez osobę opodatkowaną, na objekcie tym służyłoby podatkowi majątkowemu, przypadającemu od nabywcy, pierwszeństwo zaspokojenia przed przywilejami i hipotekami, obciążającemi nabytą nieruchomość. W ten sposób wierzytelności hipotecznie zabezpieczone, które przed zmianą tytułu własności poprzedzała suma podatku majątkowego, przypadającego od poprzedniego właściciela, byłyby obecnie poprzedzone przez kwotę wspomnianego podatku, należną od nowego właściciela, która to kwota mogłaby częstokroć okazać się wyższą od poprzedniej. Wynikłoby stąd jeszcze większe ograniczenie zasady jawności hipotecznej, przed którego skutkami nie mogliby uchronić się nawet ci wierzyciele, których pretensje zostały ujawnione w hipotece już po wejściu w życie ustawy z 11 sierpnia 1923. W dacie bowiem wniesienia odnośnych pretensyj do księgi hipotecznej z natury rzeczy można było jedynie poinformować się o wysokości zadłużenia w podatku majątkowym tego płatnika, który był w tym czasie właścicielem mającej być obciążoną nieruchomości. Niepodobna natomiast było przewidzieć, czy i na czyją rzecz przejdzie ta nieruchomość w przyszłości i ile wynosić będzie mająca korzystać z pierwszeństwa zaspokojenia przed przywilejami i hipotekami zaległość w podatku majątkowym, przypadająca od następnego właściciela. Wydaje się, iż wprowadzenie podobnego stanu niepewności do stosunków, wynikłych wskutek ustanowienia przewidzianego w art. 57 zabezpieczenia, nie mogło odpowiadać istotnym intencjom ustawodawcy. Skoro zaś uniknięcie tego rodzaju konsekwencji staje się możliwe w razie przyjęcia daty 1 lipca 1923 za miarodajną dla określenia przedmiotu zabezpieczenia, uznać wypadnie, iż data ta powinna rozstrzygać, które objekty nieruchome należy, jako stanowiące w tym czasie własność płatnika, uważać za obciążone pierwszeństwem zaspokojenia na rzecz wymierzonego mu podatku, przyczem późniejsze zmiany w ich tytule własności nie powodują wygaśnięcia wspomnianego zabezpieczenia.

Stanowisko powyższe o odpowiedzialności rzeczowej za podatek majątkowy znajduje nadto pośrednie przynajmniej potwierdzenie w art. 66 ust. 5 pow. ustawy, który na wypadek sprzedaży należącej do dłużnika nieruchomości przewiduje natychmiastową płatność odroczonego mu podatku pod rygorem nieważności uskutecznionej tranzakcji. Na tym właśnie przepisie opiera się wyrażony w wyroku SN z 14 listopada 1933 (OPA 1574/36) pogląd o dopuszczalności kierowania egzekucji do sprzedanej nieruchomości w poszukiwaniu podatku majątkowego, przypadającego od zbywcy. Wyrok ten, w odróżnieniu od innych wydanych w tej materji orzeczeń SN, pomija zupełnie art. 57 jako podstawę dla uzasadnienia tezy o rzeczowem zabezpieczeniu podatku majątkowego. Podobne ujęcie nastręcza jednak poważne wątpliwości, skoro się zważy, iż rygor, przewidziany w art. 66 ust. 5, zgodnie z wyraźnem brzmieniem rzeczonego przepisu odnosi się wyłącznie do tych przypadków, w których nastąpiło odroczenie terminu płatności podatku i w których wyzbycie się nieruchomości zostało dokonane w drodze aktu sprzedaży. Proste przeto zastosowanie omawianego rygoru nie dawałoby jeszcze wystarczającej podstawy do poszukiwania podatku majątkowego w innych, nie objętych tym przepisem przypadkach, w szczególności zaś wówczas, gdy płatność należności podatkowej nie uległa wogóle odroczeniu lub gdy wyzbycie się nieruchomości nastąpiło nie na skutek sprzedaży, lecz z mocy innego tytułu. Dopiero więc w zestawieniu z zasadniczą tezą o odpowiedzialności rzeczowej za podatek majątkowy, która znalazła ogólny wyraz w art. 57, wspomniany rygor nabiera właściwego znaczenia, stanowiąc odpowiednie zastosowanie omawianej tezy do przypadków, w których, pomimo cofnięcia odroczenia na skutek sprzedaży nale-

żącej do płatnika nieruchomości, nie nastąpiło uregulowanie odroczonego w swoim czasie podatku. Tem się też tłumaczy, iż w odróżnieniu od wyroku z 14 listopada 1933 inne orzeczenia, a w szczególności wyroki SN z 4 maja i 13 września 1934 oraz NTA z 13 lutego 1934, opierają się celem uzasadnienia tezy o charakterze rzeczowym zabezpieczenia podatku majątkowego przedewszystkiem na postanowieniach art. 57. Pewna rozbieżność poglądów, zachodząca pomiędzy stanowiskiem SN i NTA, wyraża się przytem nie w samem ujęciu i uzasadnieniu omawianej tezy, lecz wyłącznie w kwestji zakresu działania wskazanej w niej odpowiedzialności. Przyznając w zasadzie, iż podatek majątkowy jest podatkiem osobistym, korzystającym jedynie z zabezpieczenia rzeczowego na majątku nieruchomym płatnika, uważa jednak NTA, iż ze względu na podział ogólnego kontyngentu podatkowego na 3 oddzielne grupy, wśród których nieruchomości zajmują miejsce odrębne, podatek ten wykazuje równocześnie cechy podatku rzeczowego, dające podstawę do uznania, iż zastrzeżone na jego rzecz pierwszeństwo zaspokojenia dotyczyć powinno tylko tej części podatku, która przypada z danej nieruchomości. Słuszność powyższego stanowiska nastręcza jednak poważne wątpliwości. Przedewszystkiem pogląd ten trudno byłoby uzgodnić z samem brzmieniem art. 57, który przewiduje, iż omawiane pierwszeństwo dotyczy „sumy podatku majątkowego, przypadającej od płatnika", a więc bynajmniej nie upoważnia do ograniczenia tej odpowiedzialności w sposób wskazany przez NTA. Niezgodność powyższa wydaje się tem bardziej istotna, iż w razie uznania słuszności stanowiska NTA pierwszeństwo zaspokojenia na ogóle objektów, wchodzących w skład majątku nieruchomego płatnika, odnosiłoby się w ostatecznym rezultacie jedynie do sumy tych części podatku, które odpowiadają ustalonej dla potrzeb jego wymiaru wartości wspomnianych nieruchomości, pozostała natomiast część podatku, odpowiadająca wartości majątku ruchomego płatnika, z zabezpieczenia, przewidzianego w art. 57, wogóle nie mogłaby korzystać. Konsekwencja powyższa byłaby jednak sprzeczna z brzmieniem tego przepisu, który niewątpliwie, nawet jeśliby uznać słuszność koncepcji podziału, nakazuje stosować ustanowione w niej na całym majątku nieruchomym pierwszeństwo do ogólnej sumy podatku, a nie tylko do tej jego części, która przypada z ogółu nieruchomości płatnika.

Interpretacja, przyjęta przez NTA, prowadziłaby nadto do naruszenia zasady niepodzielności hipoteki, która, wobec zrównania przywileju szczególnego z hipoteką, znajduje również i w odniesieniu do należności, korzystającej z tego przywileju, odpowiednie zastosowanie. Skoro bowiem całkowita suma podatku majątkowego obciąża w myśl art. 57 cały majątek nieruchomy osoby opodatkowanej, a więc wszystkie wchodzące w jego skład objekty, to podział służącego sumie tej zabezpieczenia pomiędzy poszczególne przedmioty, należące do obciążonego przez nią majątku, naruszałby niewątpliwie wskazaną powyżej zasadę.

Wreszcie nadmienić wypada, iż, abstrahując nawet od wywodów, opartych na wykładni art. 57, i uznając słuszność poglądów NTA o rzeczowych cechach podatku majątkowego, trudno byłoby jednak i w tym przypadku zgodzić się z ostateczną konkluzją pow. wyroku. Nie da się coprawda zaprzeczyć, iż podział ogólnego kontyngentu podatkowego na 3 oddzielne grupy, z których jedna obejmuje posiadłości gruntowe, będące pod uprawą rolną i leśną, wskazuje na pewną łączność omawianego podatku ze składnikami będącego przedmiotem opodatkowania majątku, skoro dla określenia ewentualnych zwyżek kontyngentowych konieczne jest ustalenie, ile wynoszą odpowiednie części podatku, podlegające zaliczeniu do odnośnej grupy kontyngentowej. Dla tych celów wystarczy jednak stwierdzenie na podstawie danych wymiarowych, ile wynosi globalna wartość objektów płatnika, wchodzących w skład każdej po-

szczególnej grupy kontyngentowej. Wynika stąd, iż wzmiankowana łączność pomiędzy podatkiem a składnikami majątku, stanowiącemi podstawę wymiaru podatku, nie sięga jednak zbyt daleko, gdyż nie prowadzi nawet do konieczności ustalenia, ile wynosi część podatku, przypadająca od każdego z poszczególnych objektów nieruchomych. Podkreślić przytem wypadnie, iż łączność ta, uzasadniona zresztą jedynie względami na potrzeby wymiaru, nie mogłaby sama przez się stanowić wystarczającej podstawy do traktowania podatku majątkowego, nawet z punktu widzenia zakresu odpowiedzialności rzeczowej, narówni z podatkiem realnym, należnym z poszczególnych przedmiotów, skoro pomimo przewidzianej w pow. ustawie możności stosowania zwyżek lub zniżek kontyngentowych w zależności od grupy, do której zaliczono odnośne objekty, wchodzące w skład obciążonego podatkiem majątku, podatek ten nie utracił bynajmniej charakteru daniny osobistej, biorącej za punkt wyjścia całokształt stosunków majątkowych osoby opodatkowanej, a w szczególności uzależniającej wysokość stopy podatkowej od rozmiarów ogólnej czystej masy majątkowej płatnika. Ta progresywna stopa podatkowa pozostaje przytem nadal miarodajna nawet w razie zastosowania do niektórych objektów, jako wchodzących w skład odnośnej grupy kontyngentowej, odpowiedniej zwyżki lub zniżki, skoro pobiera się je w stosunku procentowym do wymierzonego na podstawie rzeczonej stopy podatku. W tych warunkach, gdy nawet przy stosowaniu omawianych zwyżek lub zniżek kontyngentowych uwzględnia się całokształt stosunków majątkowych płatnika, wydaje się, iż wprowadzenie zasady wspomnianych zwyżek lub zniżek kontyngentowych nie powinno stanowić wystarczającej podstawy do traktowania podatku majątkowego narówni z podatkiem rzeczowym, zwłaszcza jeśli się zważy, iż w odróżnieniu od podatku osobistego przy wymiarze podatku rzeczowego nie uwzględnia się wogóle stosunków majątkowych osoby opodatkowanej, lecz opiera się wyłącznie na właściwościach obciążonego tym podatkiem przedmiotu. Z tych względów, nie zaprzeczając, iż z punktu widzenia ochrony interesów wierzycieli hipotecznych oraz trzecich nabywców uznanie słuszności stanowiska NTA byłoby niewątpliwie pożądane, należałoby jednak, kierując się względami ściśle prawnemi, przychylić się do poglądów, wyrażonych w powołanych wyrokach SN z 4 maja i 13 września 1934.

W zakończeniu niniejszych rozważań zastanowić się wypadnie, czy i ewentualnie jakim zmianom uległa kwestja uprzywilejowania na nieruchomościach płatnika podatku majątkowego na skutek wejścia w życie k. p. c. Na pierwszy rzut oka mógłby wydawać się uzasadniony pogląd, iż wobec wyczerpującego unormowania w art. 800 k. p. c. kolejności zaspokojenia pretensyj podatkowych przy podziale funduszów, uzyskanych w drodze egzekucji z nieruchomości, postanowienia art. 57 ustawy z 11 sierpnia 1923, jako dotyczące materji, uregulowanej przez k. p. c., i niewymienione wśród przepisów wyraźnie utrzymanych w mocy, zostały tem samem uchylone (por. art. I i IV przep. wprow. k. p. c. cz. II). Zważyć jednak wypadnie, iż przepisy art. 57, dotyczące zresztą nietylko pierwszeństwa zaspokojenia, lecz i rzeczowego zabezpieczenia podatku majątkowego, wykraczają znacznie poza ramy przepisów o sądowem postępowaniu podziałowem, które w odniesieniu do podatków znajdują zastosowanie tylko w tym przypadku, gdy realizacja pretensyj podatkowych odbywa się w toku sądowego postępowania egzekucyjnego. Co najwyżej przeto mogłaby nasunąć się wątpliwość, czy przy podziale funduszów, uzyskanych w wyniku sądowej egzekucji z nieruchomości, stosować należy nadal postanowienia art. 57, zapewniające należnościom z tytułu podatku majątkowego pierwszeństwo zaspokojenia przed przywilejami i obciążeniami hipotecznemi. Odpowiedź na to pytanie zależy od rozstrzygnięcia poruszonej powyżej kwestji, czy rzeczywiście pow. art. 800 k. p. c. unormował w spo-

sób wyczerpujący kwestję kolejności zaspokojenia wszelkiego rodzaju należności podatkowych i czy wobec tego w myśl art. I § 1 przep. wprow. k. p. c. cz. II postanowienia art. 57 w części, dotyczącej stosowania ich przy podziale funduszów, uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości, utraciły moc obowiązującą. Określając sposób podziału sumy, uzyskanej w wyniku egzekucji, skierowanej do nieruchomości, art. 800 k. p. c. ustanowił normy, odnoszące się wyłącznie do podatków, pobieranych stale i w określonych terminach. Wskazują na to przepisy p. 3 i 6 § 1 pow. art. 800, traktujące „o podatkach i innych daninach publicznych, należnych ze sprzedanej nieruchomości za ostatnie 2 lata przed licytacją" (p. 3 § 1) oraz „o podatkach i innych daninach..., przypadających od dłużnika i zaległych za rok ostatni przed licytacją" (p. 6 § 1), a więc o podatkach, pobieranych za pewne okresy czasu i posiadających charakter należności perjodycznych. Nie zawiera natomiast k. p. c. żadnych przepisów o kolejności zaspokojenia podatków nieperjodycznych, do których niewątpliwie zaliczyć wypadnie podatek majątkowy, posiadający, jak to wynika chociażby z art. 49 pow. ustawy, charakter daniny jednorazowej. Faktowi temu nie przeczy rozłożenie płatności rzeczonego podatku na dłuższy przeciąg czasu, skoro każda z wpłat na jego poczet nie dotyczy uiszczenia samoistnej i perjodycznej należności, lecz winna być traktowana jako rata względnie zaliczka (por. art. 31, 32, 49 i 50).

W tym stanie rzeczy kwestja zaspokojenia podatku majątkowego z sum, uzyskanych w wyniku egzekucji sądowej, skierowanej do nieruchomości, powinna w myśl pow. art. I § 1 przep. wprow. k. p. c. cz. II jako nieuregulowana na mocy przepisów o sądowem postępowaniu egzekucyjnem podlegać dotychczasowym normom, t. j. postanowieniom art. 57. Dla poparcia słuszności powyższego poglądu możnaby powołać się dodatkowo na zasadę „lex posterior generalis non derogat legi priori speciali", skoro się zważy, iż art. 57 w części, dotyczącej nadania podatkowi majątkowemu pierwszeństwa zaspokojenia, stanowi w stosunku do odnośnych przepisów k. p. c. przepis o charakterze szczególnym. Wzmiankowany pogląd o utrzymaniu w mocy art. 57 przy sądowym podziale funduszów został uznany za trafny postanowieniem Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 1/15 lipca 1935, działającego w charakterze III instancji (Nr. spr. Cz. 202/35 sek. 2 wydz. IV[1])). Ze względu na okoliczność, że w myśl art. 57 podatek majątkowy korzysta z pierwszeństwa przed przywilejami i obciążeniami z wyjątkiem podatków i niektórych pożyczek amortyzacyjnych, uznać wypadnie, iż winien on być z reguły zaspakajany bezpośrednio po podatkach, należnych z nieruchomości, jako traktowanych w ramach k. p. c. narówni z podatkami, korzystającemi w myśl art. 41 pr. hip. z 1818 r. z przywileju na szczególnej nieruchomości. Oczywiście gdy odnośna nieruchomość obciążona jest przewidzianą w art.

---

[1]) Uzasadnienie pow. postanowienia brzmi: „Zgodnie z dotychczasową judykaturą podatek majątkowy nie korzystał z przywileju tylko w granicach przewidzianych w art. 41 ust. hip. Treść bowiem art. 57 ustawy o podatku majątkowym określa istotę tego podatku jako daninę jednorazową, obciążającą nie poszczególne nieruchomości dłużnika, lecz cały jego majątek. Zgodnie z tą judykaturą należy przyjąć, że art. 800 k. p. c. odnosić się może, jeżeli idzie o należności podatkowe, wyłącznie do podatków płatnych perjodycznie i uprzywilejowania w tym artykule przewidziane nie urządzają daniny majątkowej. Przepis, dotyczący uprzywilejowania należności z tytułu majątkowego podatku, stanowi niewątpliwie przepis o charakterze szczególnym i należy przyjść do wniosku, że nie został on zniesiony przez wprowadzenie przepisów k. p. c., a brak co do tego wyraźnych wskazań w przep. wprow. k. p. c. nie może decydować o tym szczególnym przywileju. . . ."

57 pożyczką amortyzacyjną, podatek majątkowy należy wydzielić dopiero po zaspokojeniu tej pożyczki.

Witold Bendetson

1576.

PODATEK MAJĄTKOWY.

Pierwszeństwo zaspokojenia[1]).

Podatek majątkowy obciąża nie poszczególne nieruchomości dłużnika, lecz cały jego majątek.

Orzeczenie Izby Cywilnej (s. 1) SN z 13 września 1934 C. I. 893/34 w sprawie sprzedaży części dóbr ziemskich „Różki", należących do Wojciecha i Anny małż. Sokołowskich, na zaspokojenie należności Józefa Bojarskiego.

SN, zważywszy:

że zaskarżoną decyzją Sąd Okręgowy uznał za niedoszłą do skutku licytację nieruchomości małż. Sokołowskich i odmówił przysądzenia jej nabywcom;

że w skardze kasacyjnej nabywcy wnoszą o uchylenie decyzji Sądu Okręgowego z powodu naruszenia przepisów procesowych oraz art. 41 u. h. i art. 2 i 57 ustawy z 11 sierpnia 1923 o podatku majątkowym poz. 746 Dz. Ust.;

że w myśl art. 1575 U. P. C. nabywca nieruchomości może zarachować na poczet zaofiarowanej ceny swoją wierzytelność o tyle, o ile mieści się ona w tej cenie;

że w danym przypadku nabywcy na poczet ceny, wynoszącej 7.625 zł, złożyli do depozytu sądowego 4.590 zł, na zaspokojenie zaś reszty zarachowali swoje wierzytelności hipoteczne w kwocie 3.035 zł, jednak Sąd Okręgowy uznał zarachowanie to za nieuzasadnione z uwagi, że sprzedane mienie obciąża podatek majątkowy, na którego pokrycie nie wystarcza zdeponowana w Sądzie suma;

że wbrew wywodom skargi kasacyjnej, Sąd Okręgowy nie dopuścił się w tym punkcie naruszenia przepisów prawa, z mocy bowiem art. 57 ustawy o podatku majątkowym podatek ten korzysta z pierwszeństwa zaspokojenia z całego majątku nieruchomego dłużnika przed wszystkiemi

---

[1]) Patrz glosę OPA 1575/36.

przywilejami i obciążeniami hipotecznemi (z wyjątkiem należnych Skarbowi Państwa podatków i niektórych pożyczek amortyzacyjnych);

że wobec tego nabywcy nie byli uprawnieni do zarachowania swoich wierzytelności, które nie należą do kategorji pożyczek amortyzacyjnych, z pominięciem należności Skarbu Państwa z tytułu podatku majątkowego, gdyż ta należność, jak wyżej zaznaczono, korzysta z pierwszeństwa zaspokojenia;

że w tych warunkach słuszny jest wniosek Sądu Okręgowego, iż nabywcy ceny nie uiścili w sposób należyty, wobec czego uznanie licytacji za niedoszłą do skutku znajduje usprawiedliwienie w art. 1170 p. 3 U. P. C.;

że powołana przez skarżących okoliczność, iż w protokóle licytacyjnym zaległości podatkowe wykazane zostały w mniejszej sumie, niż się okazało po licytacji, nie wpływa na słuszność wniosków Sądu Okręgowego, gdyż błąd protokółu licytacyjnego co do sumy zaległych podatków nie może pozbawić Skarbu Państwa należnego mu z ustawy przywileju i nie zwalnia nabywców od obowiązku wykonania warunków licytacyjnych w sposób, aby zaległości podatkowe znalazły należyte zaspokojenie; uwzględniając ten błąd, Sąd udzielił nabywcom dodatkowego terminu do uiszczenia brakującej sumy, lecz nabywcy z tego terminu nie skorzystali;

że wreszcie mniemanie skarżących, jakoby podatek majątkowy korzystał z przywileju tylko w granicach, przewidzianych w art. 41 u. h., jest błędne, przeczy bowiem treści art. 57 ustawy o podatku majątkowym, a nadto nie zgadza się z istotą tego podatku, który jest daniną jednorazową (art. 1 ustawy o podatku majątkowym) i obciąża nie poszczególne nieruchomości dłużnika, lecz cały jego majątek;

z tych zasad SN skargę kasacyjną oddala.

1577.

NADZWYCZAJNA DANINA MAJĄTKOWA.

Podmiotowy obowiązek podatkowy.

Dla obowiązku uiszczenia nadzwyczajnej daniny majątkowej w myśl ustawy z 24 marca 1933 poz. 248 Dz. Ust. obojętne jest, czy dana osoba podlegała podatkowi majątkowemu na zasadzie ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 746 Dz. Ust.. (Teza).

Wyrok NTA z 5 czerwca 1936 l. rej. 4907/34 w sprawie firmy: „Peltan" Spółdzielczy handel komisowy skór, z ogr. odp. w Krakowie przeciw Izbie

Skarbowej w Krakowie w przedmiocie wymiaru nadzwyczajnej daniny majątkowej na r. 1933.

Firmie „Peltan" Spółdzielczy handel komisowy skór w Krakowie wymierzona została nadzwyczajna danina majątkowa w II grupie kontyngentowej na r. 1933 w sumie 1447,39 zł. Wniesionego od nakazu zapłaty odwołania nie uwzględniła Izba Skarbowa w Krakowie orzeczeniem z 7 marca 1934. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarga zaprzecza przedewszystkiem obowiązek podatkowy, twierdząc, że daninę płacić mają te osoby, którym wymierzony został podatek majątkowy. Twierdzenie to opiera skarga na brzmieniu art. 2 ustawy z 24 marca 1933 poz. 248 Dz. Ust., który głosi, że wzamian za umorzony w myśl art. 1 tej ustawy podatek majątkowy pobiera się daninę majątkową. Otóż pomijając kwestję, czy słuszne są wywody skargi na temat zbędności przepisu cyt. art. 2 w przypadku, gdyby on nie miał potwierdzać tezy skargi, zauważyć trzeba, że teza skargi nie da się pogodzić nietylko z brzmieniem art. 5 ustawy, który kategorycznie przepisuje, od kogo i w jakiej wysokości ma być pobrana danina majątkowa, ale także z zamierzeniami ustawodawcy, widocznemi z przemówień przedstawicieli Rządu oraz członków Sejmu i Senatu podczas obrad nad projektem ustawy. Wiadomo bowiem, że Rząd wniósł do Sejmu projekt ustawy o stałym podatku majątkowym (Druk Sejmu Nr. 696/33), który w art. 1 postanawiał wprowadzenie podatku majątkowego, w art. 64 zaś przewidywał likwidację dawnego podatku majątkowego, opartego na ustawie z 11 sierpnia 1923 poz. 746 Dz. Ust. Wprawdzie sejmowa Komisja Skarbowa projekt ten zupełnie przerobiła, przedkładając Sejmowi własny projekt ustawy o nadzwyczajnej daninie majątkowej (odbitka Nr. 243), lecz, jak to wynika w szczególności z przemówienia sprawozdawcy Komisji na posiedzeniu Sejmu dnia 17 marca 1933, projekt Komisji nie miał zmieniać zamierzeń Rządu, czyli że i zamierzeniem Komisji było podatek majątkowy, oparty na ustawie z 11 sierpnia 1923, zlikwidować, a wprowadzić nowy podatek. Celem tego nowego podatku jest wyrównanie uszczerbku w dochodach Skarbu Państwa, powstałego przez likwidację dawnego podatku, i to właśnie jest przedmiotem przepisu art. 2 ustawy.

Wobec tego dla obowiązku uiszczenia nadzwyczajnej daniny majątkowej w myśl ustawy z 24 marca 1933 obojętne jest, czy dana osoba podlegała podatkowi majątkowemu na zasadzie ustawy z 11 sierpnia 1923.

Zarzutu skargi, że za podstawę wymiaru daniny należało przyjąć nie pełne obroty, lecz prowizję, nie uznał Trybunał za wywiedziony. Skarga bowiem na jego uzasadnienie przytacza tylko, że danina jest podat-

kiem, a nie wywłaszczeniem oraz że przepis ustawy, jako nakładający ciężary, ulega wykładni ścieśniającej. Tego rodzaju zarzut oczywiście nie może podważyć legalności zaskarżonego orzeczenia, bo w pierwszej części stanowi raczej krytykę ustawy, w drugiej zaś nie wyjaśnia, w czem władza zastosowała wykładnię rozszerzającą. Natomiast skarga nie twierdzi nawet, by naruszony został przepis art. 5 ust. 2 ustawy poz. 248/33 Dz. Ust., według którego podstawą wymiaru daniny w II grupie kontyngentowej jest obrót, przyjęty za podstawę wymiaru podatku przemysłowego od obrotu.

Z tych zasad należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

1578.

ULGI W SPŁACIE ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH.

Płatnicy „jawnej złej woli".

Przyjęcie jawnej złej woli płatnika z § 10 rozporządzenia Ministra Skarbu z 25 listopada 1933 poz. 731 Dz. Ust. winno opierać się na okolicznościach faktycznych, ujawnionych w aktach sprawy. (Teza).

Wyrok NTA z 5 czerwca 1936 l. rej. 4908/34 w sprawie Emila B. przeciw Wojewodzie tarnopolskiemu w przedmiocie przejęcia na własność Państwa gruntów za należności podatkowe.

Pismem z 12 lutego 1934 zwróciła się Izba Skarbowa II we Lwowie do Wojewody tarnopolskiego o wszczęcie akcji, mającej na celu przejęcie gruntów na własność Państwa za zaległości podatkowe, zaznaczając, że żądanie to jest zgodne z reskryptem Ministerstwa Skarbu z 1 lutego 1934 L. D. V. 7/tj/34 i Ministerstwa Rolnictwa i Ref. Roln. z 1 lutego 1934 Nr. 49/WR tajne. Do pisma dołączono „wykaz płatników jawnej złej woli", zaznaczając, że wykaz ten był dołączony do wymienionego reskryptu Ministerstwa Skarbu oraz że z wykazu wyłączono dwóch płatników. Między objętymi wykazem płatnikami figuruje pod poz. 5 Emil B., jako posiadacz majątku ... obszaru łącznego 1357 ha, z zaległościami z tytułu podatku gruntowego

za r. 1929	podatek	państw.	5.652	zł,	dod.	komun.	3.284	zł
„ „ 1930	„	„	17.445	„	„	„	11.950	„
„ „ 1931	„	„	5.756	„	„	„	3.649	„
„ „ 1932	„	„	4.498	„	„	„	2.002	„
	razem		33.351	zł			20.885	zł, czyli

w łącznej kwocie 54.236 zł.

Wojewoda tarnopolski zarządził na zasadzie art. 1 ust. 1 i art. 15 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 poz. 658 Dz. Ust. wszczęcie postępowania w celu przejęcia gruntów za należności zaległe z tytułu podatków państwowych i samorządowych w sumie około 54.236 zł.... Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA. Władza pozwana odpowiedzi na skargę nie wniosła.

NTA rozważył, co następuje:

Art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 poz. 658 Dz. Ust. przewiduje przejmowanie na własność Skarbu Państwa gruntów w granicach rozporządzeń Ministrów Skarbu, Rolnictwa i Ref. Roln. oraz Spraw Wewn. Rozumie się samo przez się, że oznaczone rozporządzeniem ministerjalnem granice nie mogą pogorszyć sytuacji prawnej, w jakiej znajdują się płatnicy z mocy rozporządzenia Prezydenta Rzplitej, w szczególności jego art. 4, który w ust. 1 głosi, że postępowanie celem przejęcia gruntów może być wszczęte, jeżeli należność nie została uiszczona w ciągu 12 miesięcy po terminie płatności, w razie zaś odroczenia terminu płatności lub rozłożenia należności na raty, jeżeli upłynęło 6 miesięcy od terminu, w którym przypada płatność odroczonej należności lub raty, w ust. 2 zaś głosi, że, jeżeli terminy określone w ust. 1 upłynęły w stosunku do jednej należności, postępowaniem mogą być objęte pozostałe wymagalne już należności, choćby w stosunku do nich terminy określone w ust. 1 nie upłynęły. Z drugiej atoli strony przejęcie nie może nastąpić w przypadkach nie przewidzianych w rozporządzeniu ministerjalnem, wydanem z mocy cyt. art. 1 rozporządzenia Prezydenta, a więc w przypadkach nie przewidzianych w rozporządzeniu z 23 grudnia 1933 poz. 35/34 Dz. Ust., które w § 1 przepisuje, że grunty będą przejmowane: a) gdy bezskutecznie przeprowadzono egzekucję z majątku ruchomego lub też gdy przewidywać należy, że taka egzekucja pozostanie bez skutku, b) gdy płatnik nie zapłacił dwóch kolejnych rat, przypadających od niego według rozporządzenia z 25 listopada 1933 poz. 731 Dz. Ust., c) w przypadkach, nie objętych punktami a) i b), stosownie do uznania Ministrów Skarbu, Spraw Wewn. oraz Rolnictwa i Ref. Roln., którzy uprawnienia swe, w granicach wydanej przez tych Ministrów instrukcji, przelać mogą na wojewodów.

Akta nie wykazują, aby przeciwko skarżącemu wdrażana była egzekucja z majątku ruchomego, zaskarżone orzeczenie zaś nawet nie twierdzi, żeby taka egzekucja miała być bezskuteczna, zatem nie zachodzi przypadek ad a). Co się tyczy przypadku ad b), to powstaje przedewszystkiem kwestja, czy skarżący korzysta z ulg, przewidzianych w rozporządzeniu z 25 listopada 1933 poz. 731 Dz. Ust. Otóż § 10 tego rozporządzenia głosi, że ulgi, wynikające z postanowień rozporządzenia, nie będą

stosowane do zaległości, powstałych wskutek jawnej złej woli płatnika, oraz że ocena w kwestji istnienia jawnej złej woli należy do Ministra Skarbu. Napis wykazu, dołączonego do pisma Izby Skarbowej z 12 lutego 1934, dowodzi, że skarżącego uznano za płatnika jawnej złej woli. Z drugiej wszakże strony ze znajdującego się w aktach poświadczenia Urzędu Skarbowego w K. z 23 kwietnia 1934 wynika, że zaległości na koncie skarżącego za czas do 1 października 1931 włącznie wynosiły w dniu 1 kwietnia 1934 w podatku państwowym 28.315,25 zł, a w dodatkach samorządowych kwotę 18.009,73 zł i że kwoty te „podlegają odroczeniu i rozłożeniu na raty". Wprawdzie to zaświadczenie Urzędu Skarbowego, ani tem mniej podniesiona w skardze okoliczność, że wojewódzki Komitet do spraw finansowo-rolnych na posiedzeniu 18 października 1932 usprawiedliwił powstanie zaległości podatkowych oraz że Urząd Skarbowy zanotował w księdze bierczej odnośnych majętności odroczenie zaległości do 15 sierpnia 1933 i po tym terminie nawet nie wezwał skarżącego do ich uiszczenia, — same przez się nie dowodzą, że Minister Skarbu nie uznał skarżącego w myśl § 10 rozp. poz. 731/33 Dz. Ust. za płatnika jawnej złej woli, lecz w każdym razie wskazują tem więcej na konieczność badania, czy zapadło orzeczenie Ministra Skarbu w myśl cyt. § 10 oraz czy orzeczenie to jest zgodne z ustawą.

Co się tyczy kwestji pierwszej, to w piśmie Izby Skarbowej z 12 lutego 1934 powołano reskrypt Ministra Skarbu z 1 lutego 1934 L. D. V. 7/tj/34, lecz reskryptu tego w aktach brak, wskutek czego niepodobna stwierdzić, czy reskrypt ten względnie dołączony do niego wykaz płatników jawnej złej woli wydane zostały na podstawie i w myśl cyt. § 10 rozp. z 25 listopada 1933. Wobec tego Trybunał uznał, że stan sprawy wymaga w tym kierunku uzupełnienia (art. 84 p. 1 rozp. o NTA).

Co się tyczy drugiej kwestji, to wprawdzie ocena w myśl cyt. § 10, czy powstanie zaległości spowodowane zostało jawną złą wolą płatnika, należy do swobodnego uznania Ministra Skarbu, lecz uznanie to nie jest nieograniczone, skoro już z samego ujęcia omawianego przepisu prawa wynika, że musi się ono opierać na stwierdzeniu „jawnej" złej woli, a zatem na faktach, uzasadniających taki osąd stosunku płatnika do obowiązków względem Skarbu Państwa. W tej też mierze podlega ta ocena kontroli NTA. Tej kontroli zaś Trybunał nie mógł wykonać, ponieważ w aktach brak jakichkolwiek danych co do okoliczności, na jakich Minister Skarbu ewentualną swoją decyzję oparł. Stan sprawy wymaga więc i w tym kierunku uzupełnienia (art. 84 p. 1 rozp. o NTA).

Co się zaś tyczy zarzutu skargi, że skarżącemu nie można w o g ó l e przypisać osobistego przymiotu jawnej złej woli, gdyż zaległości za czas do I półrocza 1931 włącznie powstały w czasie, gdy posiadaczem majętno-

ści był śp. Rudolf B., zmarły 20 września 1931, to zarzut ten nie jest uzasadniony, gdyż brzmienie § 10 rozporządzenia z 25 listopada 1933 poz. 731 Dz. Ust. nie daje podstawy do takiego ograniczenia.

Gdyby nie było warunków do uznania skarżącego za płatnika jawnej złej woli, to w zasadzie służyłyby mu ulgi z rozporządzenia z 25 listopada 1933, zaczem odnośnie do zaległości do 1 października 1931 musiałoby orzeczenie uzasadnić, dlaczego ulgi te skarżącemu nie służą. W przeciwnym bowiem razie postępowanie w celu przejęcia gruntów nie mogłoby być wdrożone, skoro § 4 tegoż rozp. pod warunkami tam określonemi rozkłada wymienione zaległości z urzędu na 20 równych rat, z których pierwsza płatna jest 1 stycznia 1935.

Gdyby zaś nie wchodziło w zastosowanie rozporządzenie z 25 listopada 1933, czyli gdyby nie miał zastosowania punkt b) § 1 rozporządzenia z 23 grudnia 1933 poz. 35/34 Dz. Ust., to zarówno odnośnie do zaległości do 1 października 1931, jak i odnośnie do innych zaległości wchodziłby w zastosowanie punkt c) tego paragrafu, którego stosowanie nie uzasadnia, jak o tem wyżej była mowa, pominięcia przepisu art. 4 rozporządzenia Prezydenta z 28 października 1933. Zasadności odnośnego zarzutu skargi nie mógł atoli Trybunał ocenić, ponieważ akta nie wykazują terminów płatności poszczególnych należności, ani też czy terminy te zostały odroczone i na kiedy, ani wreszcie, czy należności nie zostały rozłożone na raty. Wobec tego Trybunał uznał, że stan sprawy wymaga w tym kierunku uzupełnienia (art. 84 p. 1 rozp. o NTA)....

Z zasad powyższych należało uchylić zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

1579.

OPŁATY STEMPLOWE.

Sprzedaż nieruchomości drogą licytacji — podstawa wymiaru.

W myśl art. 56 w związku z art. 6 u. o. s. opłaty od przejścia własności majątku nieruchomego oblicza się według ceny nabycia.

Orzeczenie Izby Cywilnej (s. 1) SN z 9 sierpnia 1935 C. I. 2916/34 w sprawie sprzedaży majątku nieruchomego zmarłego Nikity Bachowca.

Przebieg sprawy według skargi kasacyjnej:

Szymon Pryzant zaofiarował najwyższą cenę za nieruchomość na

licytacji, odbytej 2 marca 1931 w Sądzie Okręgowym w Łucku. Sekretarjat tego Sądu nie wymierzył opłaty stemplowej, przewidzianej w art. 52 p. 2 u. o. s., a natomiast Pryzant przed upływem 3 tygodni od dnia licytacji uiścił tytułem owej opłaty stemplowej kwotę, którą sam obliczył. Przewodniczący II Wydziału Cywilnego wymienionego Sądu, będąc zdania, iż Pryzant uiścił o 285 zł mniej, niż się należy według ustawy, postanowił zawiadomić Urząd Skarbowy w Łucku o niedostatecznem uiszczeniu opłaty stemplowej. Skargę na powyższą decyzję Przewodniczącego II Wydziału Cywilnego Sąd Okręgowy w Łucku pozostawił bez skutku.

Uzasadnienie orzeczenia SN:

Zważywszy:

że zaskarżoną decyzją Sąd Okręgowy uznał, iż opłata stemplowa przy nabyciu nieruchomości na licytacji obliczona być winna nie według ceny, zaofiarowanej przez nabywcę, lecz według sumy wyższej, odpowiadającej wartości nieruchomości;

że, jak słusznie podnosi skarga kasacyjna, pogląd Sądu Okręgowego nie jest zgodny z prawem, w myśl bowiem art. 56 w związku z art. 6 u. o. s. opłaty od przejścia własności majątku nieruchomego oblicza się według ceny nabycia; aczkolwiek z mocy art. 12 tejże ustawy przewidziane jest wydawanie norm o szacunku prawnym nieruchomości, lecz normy takie dotąd nie zostały wydane, a zatem wywody zaskarżonej decyzji nie znajdują także uzasadnienia w powołanym art. 12 u. o. s.;

z tych zasad SN zaskarżoną decyzję Sądu Okręgowego w Łucku z powodu obrazy art. 56 u. o. s. uchyla i sprawę temuż Sądowi do ponownego rozpoznania w innym składzie Sędziów przekazuje.

Nieuiszczenie opłaty stemplowej lub uiszczenie po upływie przepisanego terminu powoduje nieraz ten skutek, że nie zostaje wykonana czynność urzędowa, na której zależy osobie, obowiązanej do uiszczenia opłaty. Przykładami są: art. 102 u. o. s., w myśl którego „zapisanie powiększenia kapitału“ akcyjnego „do rejestru handlowego może nastąpić dopiero po przedstawieniu zaświadczenia urzędu skarbowego o uiszczeniu opłaty albo zezwolenia na odroczenie terminu płatności“, oraz art. 152, w myśl którego „podaniu, podlegającemu opłacie, jeżeli jej wcale nie uiszczono lub uiszczono niedostatecznie, urząd nadaje bieg właściwy dopiero po uiszczeniu należnej opłaty“. Wymienione dwa przypadki należą z pewnego punktu widzenia do dwóch typów różnorodnych: W myśl art. 102 „opłatę od uchwały o powiększeniu kapitału... winna uiścić spółka... na podstawie wymiaru, dokonanego przez urząd skarbowy“; natomiast w myśl art. 151 opłatę od podania winien petent obliczyć sam. W związku z tą ostatnią tezą postanawia art. 152, że urząd, który ma załatwić podanie, „wzywa petenta... do uiszczenia kwoty, której brakuje“. A zatem urząd ten nietylko ma skontrolować, czy opłata stemplowa od podania została uiszczona w należnej kwocie, ale też w razie ujemnego wyniku kontroli w y m i e r z a opłatę: orzeka (w wezwaniu, wystosowanem do petenta) o należności i wysokości opłaty. Inaczej ma się rzecz z opłatą od uchwały o podwyższeniu kapitału akcyjnego: z przytoczonego wyżej tekstu art. 102 wynika, że sąd odmówi za-

rejestrowania w razie niezłożenia zaświadczenia urzędu skarbowego o całkowitem uiszczeniu opłaty stemplowej, a zarządzi zarejestrowanie w razie złożenia owego zaświadczenia; sąd nie może odmówić zarejestrowania z tego powodu, iż jego zdaniem urząd skarbowy wymierzył mniej niż się należy, nie może więc orzekać o wysokości opłaty.

Rozważmy, czy — w kwestji stosunku postępowania sądowego do postępowania, mającego na celu wymierzenie i ściągnięcie opłaty stemplowej — istnieje różnica istotna między opłatą od uchwały o podwyższeniu kapitału akcyjnego a przewidzianą w art. 52 (p. 2) u. o. s. opłatą od licytacyjnej sprzedaży nieruchomości, dokonanej w toku sądowego postępowania egzekucyjnego. W myśl art. 30 u. o. s. „s e k r e t a r j a t s ą d o w y wymierza opłaty stemplowe... od postanowień sądu o przybiciu na rzecz licytanta" (niema różnicy istotnej między tym tekstem a ogłoszonym pod poz. 570/26 Dz. Ust., który obowiązywał w dniu odbycia licytacji quaestionis, a który głosi: „Kancelarja sądowa wymierza opłaty stemplowe... od aktów sprzedaży drogą licytacji, dokonanej przez sąd"). W myśl tegoż art. 30 sekretarjat sądowy wymierza opłatę, o której mowa, „zapomocą nakazu płatniczego, który doręcza podatnikowi". Art. 59 u. o. s. głosi: „Opłatę od sprzedaży nieruchomości drogą licytacji (art. 52 punkt 2) należy uiścić w ciągu trzech tygodni od dnia licytacji... Przepisy prawne o skutkach nieuiszczenia ceny nabycia nieruchomości, ustalonej przy licytacji..., stosuje się również w razie nieuiszczenia w przepisanym terminie opłaty stemplowej, przewidzianej w punkcie 2... art. 52". (W tekście z 1926 r. zamiast passusu, zaczynającego się od wyrazu „Przepisy", a kończącego się wyrazami „przy licytacji", znajdował się następujący: „Przepisy ustaw postępowania sądowego o skutkach nieuiszczenia ceny nabycia nieruchomości z licytacji").

Rzecz jasna, że sekretarjat sądowy powinien doręczyć nakaz płatniczy niezwłocznie po licytacji, aby było możliwe dotrzymanie terminu 3-tygodniowego, przewidzianego w art. 59. Ponieważ w przypadku quaestionis sekretarjat sądowy wcale nie wymierzył opłaty, a natomiast nabywca licytacyjny uiścił tytułem opłaty przed upływem owego terminu 3-tygodniowego kwotę, którą sam obliczył, więc w tym stanie rzeczy niemożliwe było przewidziane w art. 59 u. o. s. (w związku z art. 1170 p. 3 ros. U. P. C. i art. 171 p. 8 u. o. s.) skontrolowanie przez sąd, czy opłata stemplowa została uiszczona w należnej wysokości (obecnie art. 59 u. o. s. wiąże się z art. 692 k. p. c.). Skoro bowiem w myśl przytoczonego wyżej art. 30 u. o. s. (którego znaczenie uwydatnia art. 17 u. o. s.) organem urzędowym, właściwym do wymierzenia opłaty, o jakiej mowa, jest sekretarjat sądowy, a nie sąd, skoro w myśl art. 38 u. o. s. nadzór nad zachowaniem przez sekretarjat sądowy przepisów o opłatach stemplowych wykonywa izba skarbowa a nie sąd, skoro wreszcie w myśl art 46 i 47 u. o. s. odwołanie od nakazu płatniczego w przedmiocie opłaty stemplowej, o jakiej mowa, rozstrzyga izba skarbowa a nie sąd, więc sąd nie posiada żadnej kompetencji do orzekania o wysokości opłaty stemplowej, o jakiej mowa, — podobnie jak jej nie posiada w omówionym wyżej przypadku rejestracji podwyższenia kapitału akcyjnego.

A zatem w przypadku quaestionis sąd powinien był wezwać sekretarjat sądowy, aby spełnił swój obowiązek ustawowy i doręczył nakaz płatniczy nabywcy licytacyjnemu Jeśliby się z nakazu płatniczego okazało, że kwota, uiszczona przez nabywcę tytułem opłaty stemplowej, nie jest niższa od wymierzonej przez sekretarjat sądowy, to ze stanowiska u. o. s. nie istniałaby przeszkoda wydania wyroku adjudykacyjnego. Jeśliby zaś kwota, wymierzona przez sekretarjat sądowy, przewyższała kwotę uiszczoną, to istniałaby przeszkoda, przewidziana w art. 59 u. o. s. (w związku z art. 1170 p. 3 U. P. C.); jeśliby jednak izba skarbowa na skutek odwołania, wniesionego przez na-

bywcę, orzekła, iż opłata należy się w kwocie, uiszczonej przez nabywcę bez wymiaru, urzędowego, to sąd byłby związany tą decyzją władzy kompetentnej i powinienby ustalić, że ze stanowiska u. o. s. niema przeszkody wydania wyroku adjudykacyjnego; analogicznie miałaby się rzecz oczywiście w razie odmownego załatwienia odwołania przez izbę skarbową, lecz przychylnego rozstrzygnięcia przez NTA skargi na to odmowne orzeczenie izby skarbowej.

Co się tyczy zawiadomienia o niedostatecznem uiszczeniu opłaty stemplowej, które Przewodniczący II Wydziału Cywilnego wystosował do Urzędu Skarbowego, to ta czynność urzędowa jest przewidziana w art. 35 u. o. s. (znajdującym się w rozdziale pod nagłówkiem „Przepisy o nadzorze"), który głosi: „Jeżeli sąd lub inny urząd państwowy spostrzeże, że od pisma, przedstawionego mu celem dokonania czynności urzędowej, nie uiszczono należnej opłaty albo że ją uiszczono w niedostatecznej kwocie..., to zawiadamia o tem urząd skarbowy". Art. 33 głosi: „Urząd skarbowy wymierza opłatę stemplową... w przypadku ustalenia drogą nadzoru (art. 35...), że opłaty nie uiszczono mimo upływu terminu płatności lub uiszczono mniej, niż się należy". Ponieważ w myśl art. 33 w związku z czynnościami urzędowemi, przewidzianemi w przepisach o nadzorze, władzą orzekającą w instancji pierwszej jest urząd skarbowy, więc oczywiście zawiadomienie, skierowane do urzędu skarbowego w myśl art. 35, jest wnioskiem, którym urząd skarbowy nie jest związany i o którego trafności urząd skarbowy orzeka samodzielnie. Zawiadomienie zatem, skierowane w przypadku quaestionis do urzędu skarbowego przez Przewodniczącego Wydziału Cywilnego, nie jest decyzją sądową; skoro więc została wniesiona skarga na rzekomą decyzję Przewodniczącego Wydziału, to Sąd Okręgowy powinien był skargę tę pozostawić bez rozpoznania z powodu niedopuszczalności drogi sądowej. Skoro wdał się w meritum i następnie sprawa na skutek kasacji przeszła do SN, to Sąd ten powinien był z urzędu ustalić niedopuszczalność drogi sądowej (por. art. 2, 213, 236, 409 k. p. c.).

Pod względem merytorycznym nie mam nic do zarzucenia.

Achilles Rosenkranz

1580.

OPŁATY STEMPLOWE.

Sprzedaż nieruchomości drogą licytacji — podstawa wymiaru.

Art. 7 u. o. s. nie daje podstawy do uwzględnienia przy wymiarze opłaty stemplowej z art. 52 l. 2 u. o. s. jako świadczenia wzajemnego wierzytelności hipotecznej nabywcy, zabezpieczonej na zlicytowanej nieruchomości, nie pokrytej ceną kupna i nie przejętej przez nabywcę z mocy warunków licytacyjnych. (Teza).

Wyrok NTA z 22 kwietnia 1936 l. rej. 1351/33 w sprawie „Towarzystwa Kredytowego Przemysłu Polskiego" w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Przedmiotem sporu jest wymiar opłaty stemplowej od nabycia przez skarżące Towarzystwo drogą licytacji nieruchomości przy wzięciu za podstawę wymiaru sumy 1) ceny nabycia w kwocie 5.000 zł, 2) zahipotekowanej na nieruchomości na rzecz skarżącego wierzytelności w kwocie 57.028 zł 97 gr i 3) zaległych odsetek w kwocie 23.335 zł 80 gr. Władza pozwana uzasadniła zaskarżoną decyzję powołaniem się na przepis art. 52 p. 2, art. 58 ust. 1 i art. 7 u. o. s. oraz tem, że nabycie przez skarżące Towarzystwo nieruchomości nastąpiło wzamian za zapłatę zaofiarowanej ceny kupna 5.000 zł oraz zrzeczenie się wierzytelności zabezpieczonej hipotecznie, obejmującej wskazane wyżej kwoty kapitału i odsetek, wynikające niewątpliwie z faktu dobrowolnego nabycia przez wierzyciela nieruchomości, która stanowiła zabezpieczenie i ewentualne pokrycie wierzytelności nabywcy.

Na zarzuty skargi rozważył NTA, co następuje:

Zastosowaniu przy nabyciu nieruchomości drogą licytacji w celu wymierzenia opłaty stemplowej przepisu art. 7 u. o. s. w zasadzie nic nie stoi na przeszkodzie. Z mocy tego przepisu uzasadnione byłoby przyjęcie za podstawę wymiaru nietylko gotówkowej ceny, objętej najwyższą ofertą i przybiciem targu, ale także i dalszych świadczeń lub zobowiązań, przyjętych przez nabywcę z mocy warunków licytacyjnych, a nie ulegających pokryciu z licytacyjnej ceny kupna.

W niniejszym przypadku jednak akta, w szczególności protokół licytacji, nie wskazują, by nabywca przejął poza zapłatą ceny 5.000 zł jakiekolwiek dalsze zobowiązania lub ciężary. Niema więc podstawy prawnej do wymierzania opłaty stemplowej od kwoty przekraczającej tę cenę, stanowiącą sumę świadczeń wzajemnych w rozumieniu art. 7 u. o. s., przyjętych do wykonania przez nabywcę wzamian za nabytą nieruchomość.

Twierdzenie faktyczne, na którem oparła pozwana władza zaskarżoną decyzję, iż skarżące Towarzystwo zrzekło się swej zahipotekowanej na zlicytowanej nieruchomości wierzytelności, nie znajduje żadnego oparcia w aktach.

Fakt nabycia przez wierzyciela nieruchomości, obciążonej hipoteką na jego rzecz, nie oznacza oczywiście zrzeczenia się wierzytelności. Wierzytelność gaśnie przez egzekucyjną sprzedaż obciążonej zastawem dla jej zabezpieczenia nieruchomości tylko o tyle, o ile z ceny kupna zostanie zaspokojona; część wierzytelności, niepokryta ceną kupna, przysługuje nadal wierzycielowi przeciw dłużnikowi osobistemu w celu jej zaspokojenia i może być skierowana przez wierzyciela egzekucja na każdy inny majątek dłużnika, poza obciążoną nieruchomością. W danym przypadku to prawo wierzyciela stwierdza p. 7 ust. 1 znajdującego się w aktach aktu pożyczki — brak natomiast jakiegokolwiek śladu istnienia aktu, którymby skar-

żące Towarzystwo tego swego prawa się zrzekło. Ani fakt nabycia przez skarżącego na licytacji obciążonej nieruchomości, ani wykreślenie hipoteki, nie przejętej przez nabywcę licytacyjnego, nie mogą, jako fakty, które nie zaszły w stosunku prawnym istniejącym między skarżącym, jako wierzycielem, a byłym właścicielem zlicytowanej nieruchomości, jako dłużnikiem osobistym, lecz w toku realizacji danego na zabezpieczenie tego stosunku pożyczkowego zastawu, wpłynąć na zgaśnięcie tego stosunku ani bezpośrednio, ani jako facta concludentia, świadczące o woli stron, skierowanej na umorzenie istniejącego nadal, bo ceną kupna nie pokrytego, długu. Okoliczność zresztą, że nabywcą jest wierzyciel, a nie osoba trzecia, nie może mieć żadnego znaczenia dla ustalenia podstaw wymiaru opłaty stemplowej, dla którego okoliczność, że przez licytację zgasły jakieś prawa lub zabezpieczenia, jest obojętna.

Gdy zaś — jak wyżej wskazano — akta nie wykazują ani zrzeczenia się, ani przejęcia długu, zastosowanie przepisu art. 7 u. o. s. w danym przypadku w ten sposób, że do ceny kupna doliczono niezaspokojoną przez licytację ani drogą jej pokrycia z ceny kupna, ani drogą przejęcia przez nowonabywcę wierzytelność hipoteczną, — NTA uznał za niezgodne z ustawą i z tego powodu uchylił zaskarżone orzeczenie.

Jak wynika z daty zaskarżonego orzeczenia, licytacja odbyła się według niemieckiej ustawy o przymusowej licytacji i przymusowym zarządzie (Dz. Ust. Rz. z 1897 r. str. 97 i z 1898 r. str. 713), której § 44 głosi: „Przy licytacji dopuszcza się tylko takie zaofiarowanie ceny, przez które zostają pokryte: prawa, poprzedzające roszczenie wierzyciela, oraz koszty postępowania, uiszczane z licytacyjnej ceny sprzedaży". Natomiast w myśl k. p. c. (art. 689 i 709) cena wywołania wynosi na pierwszej licytacji trzy czwarte, na drugiej dwie trzecie sumy oszacowania. Nie może więc pod rządem k. p. c. dojść do rażącej dysproporcji między wartością nieruchomości a ceną nabycia.

Achilles Rosenkranz

1581.

OPŁATY STEMPLOWE.

Nabycie przez gminę gruntu w celu darowania go pod budowę szkoły.

Zwolnienie od opłaty stemplowej z art. 54 p. 5 u. o. s. nie ma zastosowania w przypadku, gdy na nabywanym przez gminę gruncie ma być wybudowana szkoła nie przez gminę, lecz przez inną osobę na jej własny rachunek.

Wyrok NTA z 13 lutego 1935 l. rej. 3231/32 i 8102/32 w sprawie Magistratu m. Włocławka przeciw Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

...W rozpatrywanym wypadku gmina nabyła plac, by darować go towarzystwu „Moriah" pod budowę gimnazjum żydowskiego. Sporne jest, czy przy takim stanie faktycznym przysługuje odnośnym kontraktom kupna zwolnienie na zasadzie art. 54 p. 5 u. o. s. W tej materji skargi, zwalczając zaskarżone orzeczenie, stają na stanowisku, że warunkiem przyznania zwolnienia od opłaty stemplowej z art. 54 p. 5 u. o. s. jest jedynie niezbędność nabytego przez gminę gruntu i jego przeznaczenie na cele, które uzasadniają ulgę. Atoli temu zapatrywaniu skarg NTA nie przyznał trafności.

Ustawodawca, wydając przepis, o którym mowa, liczył się niewątpliwie ze zwyczajnym stanem rzeczy, w którym gmina nabywa grunt celem wzniesienia na nim przez nią budynku szkolnego w szczególności w wykonaniu obowiązku, ciążącego na niej w myśl ustawy z 17 lutego 1922 o budowie publicznych szkół powszechnych poz. 144 Dz. Ust. Gdyby intencją ustawodawcy było położenie punktu ciężkości przy zwolnieniu od opłaty nabycia gruntów do budowy szkół na samo przeznaczenie nabytego gruntu, to intencja taka wiodłaby raczej ku zwolnieniu od opłaty stemplowej nabycia takich gruntów bez względu na osobę, nabywającą grunt i zakładającą szkołę, zwłaszcza, gdy z przepisu quaestionis nie wynika, by dotyczył on tylko tych wypadków, w których gmina do założenia względnie budowy danej szkoły jest obowiązana.

Reasumując powyższe, dochodzi się do wniosku, że w przepisie quaestionis pod mianem „budowy" należy rozumieć działalność samoistną gminy, polegającą na wybudowaniu przez nią szkoły, że zatem zwolnienie od opłaty stemplowej z art. 54 p. 5 u. o. s. nie ma zastosowania do pism, tyczących się nabycia przez gminę drogą kupna gruntów niezbędnych do budowy szkół, w wypadku, gdy na nabywanym gruncie ma być wybudowana szkoła nie przez gminę, lecz przez inną osobę na jej własny rachunek. Skoro w rozpatrywanych sprawach taki właśnie wypadek niespornie zachodzi, NTA nie mógł się dopatrzeć w odmówieniu przez pozwaną władzę zastosowania przepisu art. 54 p. 5 zarzucanej w skargach obrazy prawa i z tej przyczyny oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1582.

OPŁATY STEMPLOWE.

Wymiar dodatkowej opłaty stemplowej. Przelew prawa, nabytego przez zaofiarowanie najwyższej ceny na licytacji — podstawa wymiaru.

1. Urząd skarbowy władny jest wymierzyć opłatę stemplową dodatkową od aktu notarjalnego, jeśli notarjusz wymierzył mniej niż się należy.

2. Jeżeli w piśmie, stwierdzającem sprzedaż prawa, nabytego przez zaofiarowanie najwyższej ceny na licytacji, nie zostało wyraźnie stwierdzone zobowiązanie nabywcy wobec sprzedawcy do zapłacenia za niego reszty ceny licytacyjnej, to ta reszta nie może być wliczona do podstawy wymiaru jako świadczenie wzajemne, przewidziane w art. 7 ust. 2 u. o. s.

Wyrok NTA z 20 listopada 1935 l. rej. 9566/34 w sprawie Adolfiny Mańkowskiej przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Adolfina Mańkowska i Stefan Straszewicz w Warszawie zaofiarowali na licytacji, odbytej dnia 16 grudnia 1932, za nieruchomość w Warszawie, uregulowaną w księdze hipotecznej Nr. 1923, najwyższą cenę w kwocie 111.020 zł, wpłacając wadjum w kwocie 9.300 zł, a następnie aktem notarjalnym z 14 stycznia 1933 zcedowali wszystkie swe prawa, wynikające z powyższej licytacji, w tem prawo do wadjum, na rzecz Stanisława Juljana Geyera za cenę 11.000 zł, godząc się na wykonanie przez nabywcę wszystkich warunków licytacyjnych. Od wymienionego wyżej aktu notarjusz pobrał opłatę na zasadzie art. 58 ust. 4 u. o. s. według 0,2% stawki w kwocie 222,10 zł, przyjmując za podstawę wymiaru kwotę 111.020 zł.

Nakazem płatniczym z 9 lutego 1933 Urząd opłat stemplowych w Warszawie wymierzył od powyższego aktu obydwu stronom, w akcie udział biorącym, na zasadzie art. 52 i 58 u. o. s. opłatę stemplową według 4% stawki, przyjmując za podstawę wymiaru kwotę 112.720 zł.

W odwołaniu od wymiaru skarżąca podniosła zarzut, że skoro wymiar uskuteczniony został prawomocnie przez właściwy organ urzędowy, jakim był w danym wypadku notarjusz, to zmiana takiego wymiaru na niekorzyść stron przez równorzędny organ wymiarowy nie jest dopuszczalna, o ile nie zachodzą warunki wznowienia postępowania, i że takiego uprawnienia do zmiany nie można wywodzić z przepisu art. 33 ust. 1

p. 3 u. o. s., przepis ten bowiem odnosi się tylko do tych wypadków, w których kwota opłaty, określona już przez wymiar, lecz nie zapomocą nakazu, a zatem należna, nie zostanie uiszczona w terminie bądź w całości, bądź też w części. Co do merytorycznej strony wymiaru skarżąca zaznaczyła, że prawo, o które w danym wypadku chodzi, stanowi — zgodnie z przepisem art. 12 ust. ost. p. 4 u. o. s. — samo przez się rzecz nieruchomą, zatem za podstawę wymiaru przyjęta być winna wartość samego tego prawa, niezależnie od wartości gruntu, t. j. kwota 11.000 zł.

Izba Skarbowa w Warszawie orzeczeniem z 7 sierpnia 1934 odwołania nie uwzględniła, powołując się na przepisy art. 33 ust. 1 p. 3, art. 38, 12 ust. ost. i art. 7 u. o. s.

Powyższe orzeczenie Izby stanowi przedmiot skargi do NTA, w której skarżąca podnosi zarzut zarówno obrazy prawa, jak i wadliwości postępowania.

NTA rozważył, co następuje:

Skarga kwestjonuje przedewszystkiem prawo dokonania zmiany na niekorzyść płatnika wymiaru, uskutecznionego przez właściwy organ urzędowy, jakim był w konkretnym wypadku notarjusz, przez inny organ wymiarowy również I instancji, twierdząc, że mogłoby to nastąpić tylko w wypadkach wyjścia najaw nowych, nieznanych przedtem, okoliczności faktycznych. To stanowisko skargi nie może być uznane za trafne. Przedewszystkiem należy stwierdzić, że według przepisów rozdz. VI u. o. s. władze skarbowe sprawują nadzór nad stosowaniem przepisów ustawy i w wykonywaniu tego nadzoru mają prawo badać akta i księgi sądów, notarjuszów oraz innych urzędów państwowych i samorządowych. To prawo nadzoru w odniesieniu do czynności notarjuszów pod kątem widzenia prawidłowego stosowania przepisów ustawy o opłatach stemplowych normuje art. 38 u. o. s. Z przepisami art. 38 wiąże się przepis art. 33 ust. 1 p. 3 ustawy, który głosi, że urząd skarbowy wymierza opłatę stemplową w przypadku ustalenia drogą nadzoru, że opłaty nie uiszczono mimo upływu terminu płatności lub uiszczono mniej, niż się należy. Skarga, interpretując ten przepis, zacieśnia jego zastosowanie tylko do tych wypadków, w których opłata została już wymierzona, a wymiar nie nastąpił przez doręczenie nakazu płatniczego, i gdy opłata przez wymiar określona, a zatem „należna“, bądź nie zostanie wogóle w terminie uiszczona, bądź też gdy w terminie uiszczono mniej „niż się należy“. Do takiej atoli ścieśniającej interpretacji nie daje powyższy przepis podstawy, przepis ten bowiem, głosząc, że urząd skarbowy wymierza opłatę, gdy jej mimo upływu terminu nie uiszczono lub uiszczono mniej niż się należy, nie ogranicza bynajmniej prawa urzędów skarbowych do uskutecznienia wymiarów do tych tylko wypadków, gdy opłata została już przez wymiar określo-

na, a podatnik nie wypełnił w całości lub w części obowiązku wpłaty wymierzonej opłaty. Gdyby tak, jak twierdzi skarga, chodziło o opłaty już wymierzone, to przepis art. 33 nie postanawiałby, że „urząd skarbowy wymierza opłatę stemplową“ i „zawiadamia podatnika o wymiarze przez nakaz płatniczy“. Zresztą gdyby się stanęło na gruncie interpretacji skargi, to przepis art. 33 ust. 1 p. 3 u. o. s. nie miałby wogóle w odniesieniu do notarjuszów praktycznego znaczenia, a to z uwagi na postanowienie art. 28 ust. 2 u. o. s., w myśl którego notarjusz uzależnia dokonanie czynności urzędowej od uiszczenia opłaty.

W dalszym ciągu skarga wywodzi, że przedmiotem tranzakcji między stronami było prawo żądania przepisania własności gruntu oraz prawo do wadjum, nie zaś sam grunt, to też wartość gruntu, jako nie będącego przedmiotem tranzakcji i nie mająca nic wspólnego z wartością samego prawa, nie może stanowić podstawy obliczenia opłaty, czyli — zdaniem skargi — władza winna była przyjąć za podstawę wymiaru kwotę 11.000 zł, jako wyrażającą wartość powyższego prawa.

Zwalczając uzasadnienie zaskarżonej decyzji na tle przepisu art. 7 ust. 2 u. o. s., skarga twierdzi, iż przepis ten zastosowano błędnie w danej sprawie, ponieważ nie może być wogóle mowy o przejęciu przez nabywcę Geyera długu, przyjęcie bowiem do wykonania warunków licytacyjnych nie jest równoznaczne z przyjęciem zobowiązania.

W rozpoznawanej sprawie chodzi o przelew prawa, nabytego przez zaofiarowanie najwyższej ceny na licytacji, o którem jest mowa w zdaniu pierwszem ustępu 4 art. 58 u. o. s. Spór toczy się o to, jaką kwotę przyjąć należy w takim wypadku za podstawę wymiaru. Pozwana władza przyjęła za podstawę wymiaru wartość świadczeń nabywcy, która obejmuje również — zdaniem władzy — obowiązek zapłaty zaofiarowanej przez sprzedawcę najwyższej licytacyjnej ceny, nie pokrytej wadjum.

Niema sporu co do tego, że pismo quaestionis podpada pod przepisy rozdz. X u. o. s., który odnosi się do pism, tyczących się przejścia własności rzeczy nieruchomych. Przewidziana w tym rozdziale opłata stemplowa jest w istocie swej podatkiem od obrotu, który należy się tylekroć, ilekroć dokonywany bywa obrót, stwierdzony pismem, t. zn. ilekroć zaistnieje pismo, stwierdzające przeniesienie własności rzeczy nieruchomej.

W rozpoznawanej sprawie skarżąca wraz ze Straszewiczem nabyła nieruchomość Nr. 1923 w dniu 16 grudnia 1932 na licytacji i oczywiście od tego nabycia zaistniał obowiązek uiszczenia opłaty w myśl art. 52 ust. 1 p. 2 u. o. s., obliczonej od wartości nabytej nieruchomości, wyrażonej w licytacyjnej cenie kupna. Następnie nabywcy wszystkie prawa, wynikające z powyższej licytacji, a w tem prawo do wadjum, przelali aktem z 14

stycznia 1933 na rzecz Geyera za cenę 11.000 zł. Poza sporem jest kwestja, że w danym wypadku opłata stemplowa należy się dwukrotnie, ponieważ dwukrotnie dokonany został obrót: raz przez sprzedaż nieruchomości drogą licytacji, drugi raz przez przelew praw, z tej licytacji wynikających. Wobec przepisów art. 12 ust. 4 p. 4 i art. 58 ust. 4 u. o. s. nie ulega wątpliwości, że w myśl tej ustawy prawo, nabyte przez zaofiarowanie najwyższej ceny na licytacji, o jakiem w danym wypadku jest mowa, może stanowić samoistny przedmiot obrotu. Należy przeto ustalić, co jest przedmiotem tego prawa, a zatem jak należy skwalifikować treść spornego pisma z punktu widzenia ustawy o opłatach stemplowych. Otóż w myśl powołanego już art. 12 ust. 4 p. 4 tej ustawy prawo żądania, aby rzecz nieruchoma oddana została na własność, podlega przepisom u. o. s. o rzeczach nieruchomych. Nie może być zaś spornem, że treścią umowy z 14 stycznia 1933, którą nabywcy z licytacji odstąpili wynikające z niej prawa osobie trzeciej, odstąpili tem samem swe prawo żądania, aby nabyta przez nich na licytacji rzecz nieruchoma została im wydana na własność. W konsekwencji umowa ta podpada pod wymieniony wyżej przepis art. 12 ust. 4 p. 4, a tem samem i pod art. 52 ust. 1 p. 1 u. o. s. Wartość takiego prawa winna być ustalona oczywiście przy zastosowaniu przepisu art. 7 ust. 2 u. o. s., t. zn. nie może być przyjęta w sumie niższej, niż łączna wartość wszystkich świadczeń wzajemnych.

Chodzi o to, czy władza trafnie uznała za świadczenie wzajemne po stronie nabywcy przyjęcie przez tegoż do wykonania wszystkich warunków licytacyjnych, w szczególności przyjęcie do zapłaty reszty ceny licytacyjnej. Otóż art. 7 u. o. s. mówi w ust. 2 o obowiązku do świadczeń wzajemnych, z czego wynika, że przepis ten ma na uwadze tylko takie świadczenia, przy których — w najogólniejszem ujęciu — uprawniony, czyli wierzyciel ma prawo żądania ich spełnienia, a temu prawu odpowiada obowiązek drugiej osoby. W konkretnym wypadku ze spornego dokumentu nie wynika nigdzie, by nabywca Geyer przyjął wobec prawozlewców poza obowiązkiem zapłaty ceny cesji jakiekolwiek dalsze zobowiązania, a w szczególności, by zobowiązał się do zapłaty za nich ceny licytacyjnej. Skoro takie zobowiązanie nabywcy wobec sprzedawców w treści dokumentu wyraźnie nie zostało stwierdzone, ani też z istoty powstałego między stronami stosunku umownego bynajmniej wysnuć się nie da, skoro zatem zbywcom nie przysługują w tym względzie na zasadzie tegoż dokumentu wobec nabywcy żadne uprawnienia, skoro w szczególności nie mają oni prawa żądania od niego, by warunków licytacyjnych dopełnił, to brak podstawy do uznania, iż przyjęcie przez nabywcę zapłaty reszty ceny licytacyjnej stanowi po jego stronie świadczenie wzajemne wobec zbywców. Wobec tego NTA uznał za trafne stanowisko skarżących, iż wartość w mo-

wie będącego prawa odpowiada cenie, umówionej w akcie, będącym przedmiotem opłaty.

Z powyższych powodów NTA uznał, iż zaskarżona decyzja narusza przepis art. 7 ust. 2 u. o. s. i z tego powodu uchylił ją jako niezgodną z ustawą.

Teza 1 (zawarta implicite już w tezie OPA 850/34) zachowała znaczenie pod rządem obowiązującego obecnie tekstu art. 33 u. o. s. (poz. 404/35 Dz. Ust.). Ten bowiem tekst ogranicza prawo dokonania wymiaru dodatkowego tylko co do wymiaru, dokonanego uprzednio przez urząd skarbowy (a nie co do wymiaru, dokonanego uprzednio przez inny organ urzędowy). Ograniczenie, przewidziane w tekście obecnym, miałoby więc zastosowanie dopiero wówczas, jeśliby urząd skarbowy, wymierzywszy opłatę dodatkową do opłaty stemplowej, wymierzonej przez notarjusza, chciał następnie wymierzyć drugą opłatę dodatkową.

Achilles Rosenkranz

1583.

OPŁATY STEMPLOWE.

Przelew prawa, nabytego przez zaofiarowanie najwyższej ceny na licytacji — warunki ulgowej stawki.

Stawka ulgowa w wysokości 0,2%, przewidziana w zdaniu 1 ustępu przedostatniego art. 58 u. o. s., ma być zastosowana, gdy przelew prawa, nabytego przez zaofiarowanie najwyższej ceny na licytacji, sporządzono w ciągu 3 tygodni po licytacji.

Wyrok NTA z 10 stycznia 1936 l. rej. 5299/33 w sprawie Józefa Balceraka i Banku Spółdzielczego z ogr. odp. w Toruniu przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

W akcie notarjalnym z 12 stycznia 1932 zaznaczono na wstępie, że Bank Vereinbank Toruń Bank Spółdzielczy z ogr. odp. utrzymał się w przymusowym przetargu nieruchomości Lulkowo k. 8, odbytym 27 listopada 1931, jako najwięcej oferujący. W dalszej treści aktu działający imieniem Banku odstąpili prawa tego Banku z tytułu utrzymania się w przetargu jako najwięcej oferujący Józefowi Balcerakowi na własność, a Balcerak przyjął to odstąpienie mu praw i przejął wszelkie obowiązki z utrzymania się w przetargu przy najwyższej ofercie. Od tego aktu notarjusz wymierzył i pobrał opłatę według art. 66 u. o. s. Zauważa się, że

według sądowych akt sprawy wspomniany Bank utrzymał się jako najwięcej ofiarujący ze swą ofertą, wynoszącą 39.000 zł. Przetarg ukończono 27 listopada 1931. Termin do ogłoszenia rozstrzygnięcia o udzieleniu przybicia targu wyznaczono na 4 grudnia 1931.

Nakazem płatniczym wymierzono Bankowi i Balcerakowi od aktu notarjalnego z 12 stycznia 1932 opłatę stemplową na zasadzie art. 52 i 58 u. o. s. przy zastosowaniu stawki 4%, potrącając opłatę już uiszczoną. W odwołaniu płatnicy zarzucili, że akt quaestionis podlega opłacie z art. 58 ust. 3 w wysokości 0,2%. Wprawdzie przepis ten opiewa, że przewidzianej opłacie podlegają odnośne pisma, sporządzone w 3 tygodniach po licytacji, jednakże winien on znaleźć w konkretnym wypadku zastosowanie z uwagi na postanowienie Naczelnej Rady Ludowej, według którego przybicie na mocy najwyższej oferty w licytacji uzależnione jest od zezwolenia władzy administracyjnej na przewłaszczenie. O takie zezwolenie starał się Bank i dopiero, gdy mu go odmówiono, wniósł o zezwolenie Balcerak i uzyskał je 5 stycznia 1932. Ponieważ aktu przelania praw dokonano 12 stycznia 1932, więc przelew praw nastąpił w okresie ustawą przepisanym i wymiar opłaty według art. 52 i 58 jest niesłuszny.

Odwołania powyższego Izba Skarbowa w Grudziądzu orzeczeniem z 12 kwietnia 1933 nie uwzględniła, zauważając na zarzuty odwołania, że przepis ust. 4 zdanie 1 art. 58 u. o. s. jest przepisem wyjątkowym, nie podlegającym wykładni rozszerzającej, wobec czego nie może znaleźć zastosowania w konkretnym przypadku, w którym licytacja odbyła się 27 listopada 1931, zaś przelew prawa, nabytego na tej licytacji, nastąpił 12 stycznia 1932, t. j. po upływie 3 tygodni od dnia licytacji. Powołane w odpowiedzi przepisy dzielnicowe, postanawiające, że dla uzyskania przewłaszczenia potrzebne jest zezwolenie właściwej władzy administracyjnej, wydane przed wejściem w życie ustawy o opłatach stemplowych, nie mają znaczenia prawnego w odniesieniu do terminu 3-tygodniowego z art. 58 tej ustawy, w szczególności też nie przedłużają one określonego terminu do czasu uzyskania wymaganego zezwolenia przez osobę, która zaofiarowała najwyższą cenę na licytacji względnie nabyła to prawo w drodze przelewu.

Skarga, wniesiona do NTA na powyższe orzeczenie, zarzuca obrazę prawa. Mianowicie skarga, powtarzając okoliczności faktyczne, przytoczone w odwołaniu, wywodzi, że skoro przewłaszczenie nastąpić może dopiero za przedłożeniem zezwolenia władzy administracyjnej, interesowany nabywa prawa nie z chwilą zaofiarowania najwyższej ceny, lecz dopiero z chwilą uzyskania zezwolenia na przewłaszczenie, bo dopiero z uzyskaniem tego zezwolenia może ofiarowujący najwyższą cenę domagać się przybicia, a właśnie istotą prawa, nabytego przez najwyższą ofertę, jest

prawo domagania się przybicia. Wbrew zapatrywaniu zaskarżonego orzeczenia czasokres, przewidziany w ust. 4 zdanie 1 art. 58 u. o. s., zaczął biec w rozpatrywanej sprawie dopiero z chwilą uzyskania zezwolenia na przewłaszczenie, gdyż dopiero z tą chwilą zaistniało prawo z najwyższej oferty.

NTA rozważył:

Skarga zwalcza zastosowanie przez władzę do aktu z 12 stycznia 1932 art. 52 i 58 u. o. s., stojąc na stanowisku, że do powyższego aktu ma zastosowanie przepis ust. 4 art. 58 u. o. s. Otóż według tego przepisu podlega opłacie w nim przewidzianej (0,2%) przelew prawa, nabytego przez zaofiarowanie najwyższej ceny na licytacji, sporządzony w ciągu 3 tygodni po licytacji. Z brzmienia powołanego ostatnio przepisu widoczne, że nie może on znaleźć zastosowania w rozpatrywanej sprawie, w której licytacja odbyła się 27 listopada 1931, a pismo quaestionis sporządzono 12 stycznia 1932, zatem po upływie okresu 3-tygodniowego od licytacji. Gdy zaś odwołanie zwalczało wymiar tylko z tej przyczyny, że w konkretnym wypadku winien znaleźć zastosowanie przepis, o którym mowa, i tylko z uwagi na zastosowalność tego przepisu uważało dokonanie wymiaru na zasadzie art. 52 i 58 u. o. s. za niesłuszne, — Trybunał nie dopatrzył się w utrzymaniu przez pozwaną władzę w mocy nakazu płatniczego zarzucanej w skardze obrazy prawa, pomijając na zasadzie art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust. zarzuty skargi, zwalczające zastosowanie art. 52 i 58 z przyczyn niepodniesionych jako takie w odwołaniu, przenoszące spór w płaszczyznę prawną odmienną od nadanej kwestji spornej w odwołaniu. Zauważa się, że sposób postawienia sporu w postępowaniu odwoławczem nie pozostał też w rozpatrywanej sprawie bez refleksu na kwestje stanu faktycznego, skoro od tego postawienia sprawy zależało ustosunkowanie się pozwanej władzy do okoliczności faktycznych (jak: odmówienie zezwolenia na przewłaszczenie Bankowi, a udzielenie go Balcerakowi), przytoczonych w odwołaniu gołosłownie (bez przedstawienia tekstów owych decyzyj) i powtórzonych w skardze w charakterze okoliczności istotnych — zdaniem strony skarżącej — w sprawie.

Z powyższych przyczyn NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

NTA z przyczyn formalnych nie mógł rozpatrzeć zarzutu, wiążącego się ze sprawą zezwolenia na przewłaszczenie, które to zezwolenie według twierdzenia skarżących było potrzebne w przypadku niniejszym, a miało być udzielone przez właściwą władzę, powołaną do nadzoru nad obrotem nieruchomości. Nie wchodząc w to, jakie skutki w zakresie prawa prywatnego powoduje brak zezwolenia, o jakiem mowa, w szczególności czy przybicie, udzielone po odbyciu licytacji skarżącemu bankowi, stałoby się nieważne na skutek nieuzyskania owego zezwolenia w ciągu pewnego terminu,

stwierdzam, że w każdym razie prawo żądania przewłaszczenia nie opierałoby się na samem tylko zezwoleniu Okręgowego Urzędu Ziemskiego, ale nadto na uchwale sądowej, orzekającej przybicie. A zatem już na podstawie owej uchwały sądowej wymieniony bank nabył pewne prawo, a mianowicie to właśnie uprawnienie, które w art. 58 u. o. s. określone jest jako prawo, nabyte przez zaofiarowanie najwyższej ceny na licytacji. To właśnie prawo zostało przeniesione pismem quaestionis. że tak jest, wynika też z rozważenia, iż zezwolenie, udzielone przez Urząd Ziemski Balcerakowi, na nicby mu się nie przydało, gdyby wymieniony bank nie chciał na niego przenieść prawa, nabytego przez zaofiarowanie najwyższej ceny na licytacji (a natomiast prawo to przeniósł na inną osobę). Wreszcie podkreślić należy, że stroną zbywającą jest właśnie skarżący bank, który nie uzyskał zezwolenia. Gdyby brak zezwolenia miał moc, niweczącą przybicie, to z tego wynikałoby, że powinna się odbyć nowa licytacja, do której mógłby stanąć Balcerak i na której może utrzymałby się jako ofiarowujący najwyższą cenę.

Rzecz przeto jasna, że kontrakt quaestionis mógł być zawarty również przed upływem 3 tygodni od dnia licytacji i przed uzyskaniem zezwolenia na przewłaszczenie. Ewentualna odmowa mogłaby służyć za punkt wyjścia postępowania, przewidzianego w art. 49 u. o. s.

Achilles Rosenkranz

1584.

PODATEK OD CUKRU.

Odpowiedzialność karna za wyrób cukru bez zgody władzy skarbowej — bez względu na skalę produkcji.

Wyrób cukru bez wiedzy i zgody właściwej władzy skarbowej, jako przestępstwo polegające na uszczupleniu podatku od cukru, niezależnie od sposobu i skali produkcji, stanowi naruszenie art. 1 i 48 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 13 września 1927 poz. 700 Dz. Ust. oraz § 2 art. 7 u. k. s.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 12 kwietnia 1934 3 K. 280/34.

... Istota przestępstwa skarbowego polega na naruszeniu przepisów, obowiązujących w danym przedmiocie. W myśl art. 47 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 13 września 1927 o opodatkowaniu cukru poz. 700 Dz. Ust., ulegają ukaraniu przestępstwa, polegające na naruszeniu przepisów, wydanych w przedmiocie podatku od cukru. Do takich przestępstw należy na zasadzie art. 48 cyt. rozp. wyrób cukru bez wiedzy i zgody właściwej władzy skarbowej jako przestępstwo dotyczące interesu Skarbu, polegające na uszczupleniu podatku od cukru. Sąd Okręgowy, ustaliwszy,

że oskarżona G. wyprodukowała sposobem domowym, bez wiedzy i zgody właściwej władzy skarbowej, około 80 kg syropu, który częściowo sprzedawała, częściowo zaś używała do wypieku pierników, orzekł, że zaskarżonego przestępstwa nie można przypisać oskarżonym, ponieważ przepisy rozporządzenia o opodatkowaniu cukru nie odnoszą się do działań w mniejszej skali sposobem domowym, lecz tylko do działań zakrojonych na wielką skalę, kiedy odbywa się fabrykacja cukru w większych rozmiarach sposobem przemysłowym, przez zakłady odpowiednio ku temu urządzone i obliczone na stałe wielkie zyski. Motywy te są błędne jako sprzeczne zarówno z zasadą ustawodawstwa o opodatkowaniu wszelkiego rodzaju cukru, wyrabianego na obszarze Państwa Polskiego lub sprowadzonego z zagranicy, niezależnie od sposobu i skali produkcji, jakoteż z art. 48 rozporządzenia z 13 września 1927 poz. 700 Dz. Ust. w szczególności.

Sąd odnośnie do podmiotowej strony przestępstwa powołał się na art. 20 k. k., wymagający stwierdzenia nieświadomości okoliczności faktycznych, należących do istoty czynu, a nie samej jeno możliwości takiej nieświadomości, lecz nie ustalił wcale tych okoliczności, które oskarżonym nie były wiadome, a od których była uzależniona karalność zarzuconego oskarżonym czynu. Tym sposobem przyjęcie przez Sąd błędu z art. 20 k. k. jest pozbawione przesłanek w ustaleniach faktycznych wyroku, przeto zachodzi obraza nietylko art. 1 i 48 rozporządzenia o opodatkowaniu cukru, lecz i art. 20 k. k.

1585.

PODATEK OD CUKRU.

Odpowiedzialność karna za wyrób cukru bez zgody władzy skarbowej — bez względu na sposób produkcji.

Wszelki wyrób cukru z buraków w stanie stałym lub płynnym wraz z sokami, syropem i odpadkami jest zakazany pod groźbą kary, bez względu na sposób produkcji. Unormowane rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 13 września 1927 o opodatkowaniu cukru poz. 700 Dz. Ust. warunki wprowadzenia cukru do wolnego obrotu dotyczą cukru wyprodukowanego przez przedsiębiorstwa, które uzyskały na wyrób zezwolenie i znajdują się pod kontrolą władz skarbowych, natomiast przepis art. 48 pow. rozp. przewiduje bezwzględną karalność wyrobu cukru bez wiedzy i zgody właściwej władzy skarbowej.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 6 listopada 1934 3 K. 1087/34.

... Wprowadzając szereg przepisów, normujących produkcję cukru na obszarze Państwa Polskiego, rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 13 września 1927 o opodatkowaniu cukru wraz z rozporządzeniem wykonawczem Ministra Skarbu z 17 kwietnia 1928 ustanawia ścisłą kontrolę nad przemysłem cukrowym, określając warunki, jakim bezwzględnie powinny odpowiadać cukrownie, aby uzyskać zezwolenie na produkowanie cukru. Ustalając zarówno podstawy do obliczania należnego Skarbowi Państwa podatku spożywczego od cukru, przeznaczonego do wolnego obrotu, jakoteż obowiązek uiszczenia tego podatku przez osoby, wyprowadzające cukier do wolnego obrotu, rozporządzenie w przedmiocie opodatkowania cukru w art. 1 ustala przedewszystkiem, że podatkowi spożywczemu od cukru podlega wszelki cukier buraczany, i wyjaśnia, że przez cukier buraczany rozumieć należy cukier, otrzymany z buraków w stanie stałym lub płynnym wraz z sokami buraczanemi, z syropem i odpadkami z wyjątkiem melasy. W art. 5 rozporządzenia przytoczone są wypadki, w których jedynie cukier nie podlega opłacie podatku spożywczego, przyczem w myśl p. 3 tegoż przepisu cukier, przeznaczony do użytku w gospodarstwie domowem, jest wolny od podatku tylko w stanie denaturowanym. Wprowadzając szereg przepisów, przewidujących odpowiedzialność karną za naruszenie postanowień zarówno rozporządzenia w przedmiocie opodatkowania cukru, jakoteż przepisów wykonawczych do tego rozporządzenia, ustawodawca, mając na względzie ochronę interesów Skarbu Państwa w drodze zakazu wyrobu cukru poza warunkami, przewidzianemi w powołanem rozporządzeniu, ustanowił przepis art. 48, na zasadzie którego winni wyrobu cukru bez wiedzy i zgody właściwej władzy skarbowej ulegają karze pieniężnej, konfiskacie potajemnie wyrobionego cukru, nadto zaś karze aresztu do sześciu miesięcy.

Z wyraźnego brzmienia tego przepisu karnego wynika, że wszelki wyrób cukru z buraków w stanie stałym lub płynnym wraz z sokami, syropem i odpadkami jest zakazany pod groźbą kary bez względu na sposób produkcji. W tym stanie rzeczy zarówno wywody w uzasadnieniu wyroku, jakoteż wywody kasacji Izby Skarbowej i Prokuratora, dotyczące zagadnień, czy w związku ze sposobem obliczania opłat podatkowych za cukier ustawa przewiduje odpowiedzialność karną za wyrób cukru sposobem tylko fabrycznym czy też i domowym oraz jak należy rozumieć wolny obrót i czy on obejmuje nietylko wyprowadzenie przez producenta cukru na sprzedaż, lecz i spożycie przez siebie, należy uznać za bezprzedmiotowe, bowiem unormowane w rozporządzeniu z 13 września 1927 warunki wyprowadzenia cukru do wolnego obrotu oraz sposób obliczania podatku spo-

żywczego dotyczą cukru, wyprodukowanego przez przedsiębiorstwa, które uzyskały na wyrób cukru odnośne zezwolenie oraz znajdują się pod kontrolą władz skarbowych, przepis zaś art. 48 pow. rozporządzenia przewiduje bezwzględną karalność wyrobu cukru bez wiedzy i zgody władzy skarbowej.

Wyrok SN z 6 listopada 1934 3 K. 1087/34, rozważony na tle postanowień rozporządzenia Prezydenta z 13 września 1927 o opodatkowaniu cukru, może nasunąć pewne wątpliwości co do swej trafności.

Sprawa sama powstała, jak wiadomo, stąd, że pewien rolnik uwarzył sobie w domu na zwykłej kuchni kilkadziesiąt kilogramów syropu buraczanego z własnych buraków.

W wyroku, skazującym rolnika na karę pieniężną i karę samoistnego aresztu, powołano się na art. 1 i 48 powyższego rozporządzenia jako na podstawę prawną skazującego wyroku.

Należy nadmienić, że art. 1 określa „przedmiot i wysokość podatku" od cukru w ten sposób, że „podatkowi spożywczemu od cukru podlega wszelki cukier buraczany... w stanie stałym lub płynnym wraz z sokami buracznemi...", art. 48 zaś stanowi, że „winni wyrobu cukru bez wiedzy i zgody właściwej władzy skarbowej ulegają karze pieniężnej od 500 do 5.000 zł oraz karze konfiskaty wyprodukowanych potajemnie zapasów cukru, nadto zaś karze aresztu od 1 do 6 miesięcy".

Jak z tego widać, SN nadał temu art. 48 znaczenie jakiegoś przepisu generalnego, nakładającego na każdego, a więc i na rolnika zamierzającego uwarzyć sobie trochę syropu buraczanego na kuchni domowej — obowiązek doniesienia o tem władzy skarbowej i uzyskania od niej zgody na warzenie syropu, czyli że ten art. 48 zawiera w ten sposób nietylko sankcje karne, ale równocześnie i nakaz spełnienia pewnych warunków.

Gdyby jednak taka interpretacja tego art. 48 była trafna, natenczas art. 15—26 zawarte w rozdziale II, zatytułowanym „Postanowienia, dotyczące zabezpieczenia poboru podatku od cukru", byłyby co najmniej zbyteczne, bo wystarczyłby przecież zamiast dwunastu długich artykułów jeden art. 48.

Nasuwa się wobec tego pytanie, poco właściwie ustawodawca wobec takiego brzmienia art. 48 wprowadził jeszcze przepisy art. 15—26, czy są one wogóle tam potrzebne i na co.

Trudno przecież przypuścić, żeby przepisy powyższe, określające m. i. pojęcie cukrowni, traktujące o obowiązkach przedsiębiorców cukrowni wobec władz skarbowych, stanowiące np. w art. 26, że „przystąpienie do wyrobu cukru w nowozbudowanej lub czynnej poprzednio cukrowni może nastąpić dopiero po uskutecznieniu w przepisanych terminach zgłoszeń i zawiadomień, przewidzianych w art. 18, 23, 24, oraz po zatwierdzeniu... protokółu sprawdzenia wraz z opisem i planami przez władzę skarbową..." — były zbyteczne, zwłaszcza, że całe rozporządzenie jest bardzo logicznie zbudowane, a myśl przewodnia, ażeby poddać ścisłej kontroli całą produkcję cukru i opodatkować całą ilość wyprodukowanego cukru, jest konsekwentnie w całem rozporządzeniu przeprowadzona.

Należy więc zd. m. zgodzić się z tem, że powyższych 12 artykułów zostało celowo w rozdziale II umieszczonych, że ustawodawca uznał widocznie, iż są one tam właśnie

niezbędnie potrzebne, i że znaczenie ich nie może być treścią art. 48 ani pomniejszone ani zmienione ani tem mniej uchylone.

Jak to SN w uchwale Nr. 1/33 Zb. orz. wyjaśnił, głównym elementem winy przy wykroczeniach administracyjnych — a do nich należy wypadek, objęty omawianym wyrokiem — jest według panujących dzisiaj w doktrynie poglądów świadomość przeciwdziałania przepisom administracyjnym, ustanowionym dla uporządkowania danej dziedziny zjawisk, świadomość przeciwprawności owego postępowania; musi być zatem 1) wyraźny przepis administracyjny, nakładający na daną osobę obowiązek spełnienia pewnych warunków i formalności, 2) świadome działanie, sprzeczne z tym przepisem.

W omawianej obecnie sprawie powinien był SN wskazać zd. m. przepis, nakładający na rolnika obowiązek zawiadomienia władzy skarbowej o zamiarze warzenia syropu i uzyskania od tejże władzy zgody na warzenie tego syropu. Przepisu takiego SN nie wskazał jedynie z tego powodu, że takiego przepisu ani nawet podobnego nie zawiera ani rozporządzenie o opodatkowaniu cukru ani rozporządzenie wykonawcze.

Ponadto z konstrukcji wszystkich ustaw podatkowych — a do ich rzędu należy i rozporządzenie o opodatkowaniu cukru — wynika, że przepisy karne jako przepisy prawa materjalnego stoją w przypadkach, gdy odnoszą się do przekroczeń obowiązków proceduralnych lub do naruszeń prawa materjalnego, przejawiających się w zlekceważeniu przepisów formalnych, zawsze w najściślejszym związku przyczynowym z przepisami formalnemi odnośnych ustaw; zawierają one bowiem sankcje karne właśnie za niewypełnienie obowiązków, nałożonych w przepisach formalnych. Ta sama zasada obowiązuje również i w rozporządzeniu o opodatkowaniu cukru, i tak np. jeśli weźmiemy pod uwagę art, 49, to widzimy, że zawiera on wyraźne sankcje karne za niewypełnienie obowiązków, przepisanych w art. 32—34; również art. 50 zawiera takie same sankcje karne za niewypełnienie obowiązków, wynikających z art. 38—41.

Czyżby więc jeden jedyny art. 48 nie miał żadnego wyraźnego związku przyczynowego z przepisami formalnemi powyższego rozporządzenia i zawierał sam w sobie i nakaz spełnienia obowiązków i sankcje karne, jak to SN przyjął w omawianym wyroku? Otóż tak nie jest: art. 48 ma swój odpowiednik właśnie w postanowieniach formalnych art. 15—26, nakładających obowiązki na p r z e d s i ę b i o r c ó w c u k r o w n i, a mianowicie obowiązek doniesienia o zamierzonej produkcji cukru, obowiązek uzyskania zatwierdzenia opisów i planów cukrowni przez władzę skarbową i t. d., czyli, że w ten sposób przestępstwa skarbowego z art. 48 może dopuścić się jedynie osoba wyraźnie w tych artykułach 15—26 wymieniona, t. j. tylko przedsiębiorca cukrowni, nie zaś rolnik, warzący syrop buraczany na kuchni domowej.

Przy obecnem brzmieniu rozporządzenia o opodatkowaniu cukru niema zd. m. dostatecznej podstawy prawnej do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej zwłaszcza z art. 48 rolnika, warzącego syrop buraczany, bo art. 48 nie ma tego znaczenia, jakie mu SN przypisuje. Władza skarbowa musi poprzestać m. zd. w tym wypadku na wymierzeniu takiemu rolnikowi podatku spożywczego od całej ilości syropu buraczanego w wysokości, przewidzianej dla nadkontyngentu, chyba, że uznamy każdą wiejską kuchnię za fabrykę cukru w rozumieniu przepisu art. 15 rozporządzenia o opodatkowaniu cukru.

Władysław Terczyński

1586.

SPRAWY WODNE.

Odsypiska i grunty, uzyskane przez regulację — zarzut nabycia danego gruntu z tytułu prywatno-prawnego.

Jeżeli w postępowaniu o odstąpienie gruntów, uzyskanych przez regulację na zasadzie art. 9 ust. 2 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.), strona podnosi zarzut nabycia danego gruntu z tytułu prywatno-prawnego, władza nie ma obowiązku wstrzymania postępowania administracyjnego (art. 198 ust. 3 ustawy wodnej) i wyznaczenia terminu do wniesienia pozwu do sądu. (Teza).

Wyrok NTA z 12 września 1935 l. rej. 1472/32 w sprawie Marji Budziszewskiej przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Krakowie w przedmiocie odstąpienia parceli.

Starosta w Nowym Targu decyzją z 15 stycznia 1926, powołując się na wynik dochodzenia komisyjnego, przeprowadzonego w dniach 29—31 maja 1922, stwierdził, że uzyskane wskutek regulacji potoku „Bystry" odsypiska w granicach dawnego dobra publicznego w Zakopanem stanowią własność państwowego funduszu regulacji potoku „Bystry" oraz że Marja Budziszewska, jako właścicielka parcel l. k. 2142/1 i 2142/2, używa części przyległych do nich wspomnianych wyżej odsypisk l. k. 12530/33 i żąda odstąpienia jej tej części. Zarazem opierając się na art. 9 ust. 2 i na art. 91 ust. 2 ustawy wodnej z 19 września 1922 poz. 936 Dz. Ust., Starosta orzekł o odstąpieniu Budziszewskiej powyższej części odsypisk o powierzchni 2007 m² za zapłatą 10.035 zł i zaznaczył, że Budziszewska winna zamiar zakupu zgłosić w Okręgowej Dyrekcji Robót Publ. w Krakowie w terminie 3 miesięcy licząc od uprawomocnienia się decyzji, o której mowa, gdyż w razie przeciwnym utraci służące jej prawo pierwokupu i wymieniona Dyrekcja nabędzie prawo sprzedaży w drodze publicznej licytacji.

W odwołaniu od tej decyzji Budziszewska podniosła, że w myśl układu z 9 września 1902, zawartego z gminą Zakopane w porozumieniu z ówczesnem Kierownictwem regulacji potoku „Bystry", otrzymała parcelę l. k. 12530/33 w drodze zamiany za grunt, odstąpiony przez nią pod budowę ulicy Kościuszki — dawniej Marszałkowskiej — w Zakopanem. Urząd Wojewódzki w Krakowie orzeczeniem z 14 sierpnia 1931 nie uwzględnił tego odwołania i zatwierdził decyzję Starosty jako uzasadnioną w art. 9 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.), zaznaczając w motywach, że odwoławczyni nie udowodniła swego prawa własności parceli l. k. 12530/33,

a przeprowadzone w tym względzie dochodzenia nie dały pozytywnego wyniku i że uregulowanie przez władzę wodną kwestji odgraniczenia odsypisk nie przesądza możności dochodzenia przez osoby interesowane swoich praw na drodze sądowej, o ile opierają je na tytule prywatno-prawnym.

Na to orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego wniosła Budziszewska skargę do NTA, w której powołuje się na wspomnianą wyżej umowę z 9 września 1902 i wywodzi, że na odstąpionej jej w myśl tej umowy części odsypiska zbudowała przed kilkunastu laty duży hotel na podstawie udzielonego jej konsensu budowlanego, że Urząd Wojewódzki, jeżeli uważał te okoliczności za niewystarczający dowód, winien był wyznaczyć skarżącej termin do wytoczenia sporu sądowego o własność i zastrzec, że po bezskutecznym upływie tego terminu wydane będzie orzeczenie z pominięciem twierdzeń skarżącej co do spornej własności, że jednak Urząd Wojewódzki tego wyznaczenia terminu zaniechał i wskutek tego przez wydanie zaskarżonego orzeczenia stworzył taką sytuację, iż skarżąca, gdyby nawet wytoczyła spór sądowy i spór ten wygrała, musiałaby zapłacić zażądaną od niej sumę 10.035 zł.

NTA rozważył, co następuje:

Przy dochodzeniu komisyjnem, wspomnianem w orzeczeniu Starosty, skarżąca zażądała, aby fundusz regulacji potoku „Bystry" odstąpił jej parcelę l. k. 12530/33 na podstawie publiczno-prawnej, mianowicie na podstawie odnośnych postanowień obowiązującej wówczas ustawy wodnej, a zatem na podstawie § 47 ustawy z 14 marca 1875 gal. Dz. Ust. Kraj. Nr. 38 w brzmieniu, zmienionem ustawą z 26 września 1910 gal. Dz. Ust. Kraj. Nr. 215, a w dalszym toku postępowania administracyjnego skarżąca, nie cofając bynajmniej powyższego żądania, podniosła, że wymienioną parcelę nabyła już poprzednio na własność z tytułu prywatno-prawnego, a mianowicie na podstawie umowy z 9 września 1902. Żądanie zatem skarżącej o przyznanie jej parceli l. k. 12530/33 na podstawie ustawy wodnej zostało utrzymane pod warunkiem, że skarżąca nie nabyła tej parceli już poprzednio na podstawie umowy z 9 września 1902. W następstwie tego dla rozstrzygnięcia powyższego żądania skarżącej stało się koniecznem rozstrzygnięcie pytania wstępnego, czy skarżąca nabyła w rzeczywistości własność z tytułu prywatno-prawnego.

W art. 198 ust. 3 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) przewidziano wprawdzie przypadki, w których w postępowaniu administracyjnem podniesiono zarzuty, a tem samem i kwestje, oparte na podstawie prywatno-prawnej, i w przypadkach tych pod warunkami, bliżej w powyższym przepisie określonemi, nałożono na władze obowiązek odroczenia wydania decyzji i wyznaczenia terminu do wniesienia powództwa do sądu. Przepis ten nie ma jednak zastosowania do niniejszej sprawy, a to cho-

ciażby już tylko z tego powodu, że jak z treści powyższego art. 198 wynika, artykuł ten dotyczy tylko postępowania w sprawach o pozwolenie wodno-prawne, a w innych sprawach, unormowanych ustawą wodną, o tyle, o ile sprawy te poddano wyraźnie postanowieniom tegoż przepisu, jak np. w art. 6 ust. 4 (sprawy ustalenia linji brzegu). O ileby zaś na podstawie art. 255 wymienionej ostatnio ustawy wodnej przyjąć, że do sprawy winna mieć pod względem postępowania zastosowanie gal. ustawa wodna z 14 marca 1875, to zaznaczyć należy, że w tej ustawie (§ 88) co do zarzutów czy też kwestyj prywatno-prawnych postanowiono tylko ogólnikowo, iż w tym względzie pozostaje stronom zwyczajna droga prawa.

Na podstawie ustaw wodnych Urząd Wojewódzki nie był wobec tego obowiązany do wstrzymania postępowania administracyjnego i do wyznaczenia skarżącej terminu do wytoczenia sporu sądowego o własność. Do obowiązku postąpienia w ten sposób przez Urząd Wojewódzki nie daje też podstawy i ogólne rozporządzenie o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.). Natomiast w myśl art. 74 tegoż rozporządzenia Urząd Wojewódzki był uprawniony do wydania decyzji tymczasowej, uwarunkowanej późniejszem rozstrzygnięciem pytania wstępnego co do nabycia spornego gruntu na podstawie umowy z 9 września 1902. Tak też Urząd Wojewódzki postąpił. Zaskarżoną bowiem decyzją orzeczono o odstąpieniu skarżącej powyższego gruntu za zapłatą kwoty 10.035 zł, zarazem jednak zastrzeżono skarżącej możność dochodzenia jej praw prywatnych, a więc także wynikających z umowy z 9 września 1902, na drodze sądowej. Skuteczność orzeczenia o odstąpieniu skarżącej spornego gruntu uzależniona zatem została od tego, że sąd na skutek pozwu skarżącej nie orzeknie, iż skarżąca nabyła własność tego gruntu z tytułu prywatno-prawnego, a w szczególności z tytułu umowy z 9 września 1902. W razie zaś orzeczenia przez sąd, że nabycie to nastąpiło, upadnie też i obowiązek zapłaty przez skarżącą ustalonej w zaskarżonem orzeczeniu kwoty 10.035 zł, gdyż, jak to wynika z powyższego orzeczenia w łączności z zatwierdzoną niem decyzją Starosty, zapłaty tej zażądano od skarżącej nie na wypadek nabycia na jakiejkolwiek podstawie prawnej spornego gruntu, lecz jedynie w razie tego nabycia na podstawie art. 9 ustawy wodnej.

Nadto obowiązek powyższej zapłaty uzależniono od tego, że skarżąca zgłosi w ciągu 3 miesięcy, licząc od uprawomocnienia się zaskarżonego orzeczenia, zamiar zakupu. Jeżeli zatem skarżąca stoi na stanowisku, że sporny grunt nabyła na własność już na podstawie umowy z 9 września 1902, to może zamiaru zakupu wogóle nie zgłosić, a przeciw przewidzianej w decyzji Starosty sprzedaży gruntu w drodze publicznej licytacji bronić się środkami, przewidzianemi dla obrony praw prywatnych. Kwestji zaś przewidzianej również w decyzji Starosty utraty prawa do nabycia gruntu

na podstawie art. 9 ustawy wodnej w razie niezgłoszenia zamiaru zakupu — NTA w myśl art. 83 ust. 2 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) nie rozpatrywał, gdyż w tym względzie skarżąca nie podniosła żadnego zarzutu.

Kierując się temi rozważaniami, należało oddalić skargę jako nieuzasadnioną.

1587.

SPRAWY WODNE.

Zarządzenie wykonania robót, potrzebnych do usunięcia szkodliwych skutków urządzenia zakładu wodnego.

Przyznane w art. 64 ust. 2 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) uprawnienie do zmuszenia przedsiębiorcy, aby bez odszkodowania wykonał roboty, potrzebne do usunięcia szkodliwych skutków urządzenia zakładu wodnego, albo aby je całkiem usunął, mają także zastosowanie do wypadków wygaśnięcia uprawnienia wodnego w inny sposób, o ile specjalne przepisy nie stanowią inaczej. (Teza).

Wyrok NTA z 26 lutego 1935 l. rej. 10.736/32 w sprawie Józefa Paca w Garwolinie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu lubelskiemu w przedmiocie usunięcia urządzeń wodnych młyna.

...W ust. 2 art. 64 ustawy wodnej postanowiono, że, jeżeli pozwolenie zostało cofnięte, władza wodna może zmusić przedsiębiorcę, aby bez pretensji do odszkodowania wykonał roboty, potrzebne do usunięcia szkodliwych skutków urządzenia zakładu, albo całkiem zniósł urządzenia i przywrócił stan pierwotny. Ponieważ postanowienia te są logicznem następstwem ustania uprawnienia wodnego, uznać należy, że mają one zastosowanie nietylko do wypadków cofnięcia uprawnienia, lecz wogóle do wszelkich innych wypadków wygaśnięcia tegoż, a zatem także do wypadków, jak właśnie niniejszy, w których uprawnienie wygasło na podstawie art. 252 ust. 2 — oczywiście z zastrzeżeniem, że specjalne przepisy, jak np. art. 63, w kwestji odszkodowania nie stanowią inaczej.

Stwierdzić zarazem należy, że z brzmienia postanowień, zawartych w ust. 2 art. 64, nie wynika, iż tylko w tych wypadkach wolno władzy zmusić przedsiębiorcę do całkowitego zniesienia urządzeń względnie do przywrócenia stanu pierwotnego, w których interes publiczny tego wy-

maga. Gdyby jednak nawet przyjąć, że warunek ten jest wymagany, to ocena wskazań ze stanowiska interesu względnie dobra publicznego winna być wobec braku szczegółowych przepisów w tym względzie uznana za pozostawioną swobodnemu uznaniu władzy. Wynik takiego uznania, mieszczący się w granicach mu pozostawionych, wyłączony jest na podstawie art. 6 p. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. z pod rozpoznania przez NTA. NTA mógłby zatem rozpatrywać tylko kwestję, czy władza nie przekroczyła granic, zakreślonych jej swobodnemu uznaniu, a w szczególności, czy nie dopuściła się dowolności. Tej jednak NTA nie mógł się dopatrzeć w niniejszej sprawie. Z zaskarżonego bowiem orzeczenia wynika, że zniesienie budowli spiętrzających wodę zarządzono m. i. ze względu na zamierzoną regulację Wilgi, a w odpowiedzi na skargę władza pozwana podniosła, że odnośny projekt został przez specjalną komisję w dniu 3 sierpnia 1929 na miejscu zbadany, a następnie zatwierdzony i że przewiduje on obniżenie zwierciadła wody w Garwolinie przez zniesienie spiętrzenia przy młynie, o którym mowa, jako szkodliwie działającego na stosunki zdrowotne miasta i na drogę państwową, przecinającą Wilgę pod Garwolinem, gdyż wskutek rozlewiska powyżej śluzy młyńskiej koryto rzeki jest wysoko wzniesione, a w następstwie tego woda przy stanie wyższym nie może pomieścić się nietylko w korycie, ale także w przekroju mostu i, jak się już zdarzało, przelewa się przez drogę państwową i uszkadza ją, a nadto stan ten wpływa niekorzystnie na dolną konstrukcję mostu, powodując jej szybkie zużywanie się i wysokie koszty konserwacji.

Ponieważ już te okoliczności, dotyczące szkodliwego oddziaływania spiętrzenia na drogę państwową i na most, dostatecznie ze stanowiska interesu publicznego uzasadniają potrzebę usunięcia urządzeń spiętrzających, odpada potrzeba rozpatrzenia, czy również rozbudowa m. Garwolina i zamierzona budowa mostu na Wildze tego usunięcia wymaga.

Kierując się temi rozważeniami, należało oddalić skargę jako nieuzasadnioną.

Ustawy wodne dwóch krajów, wchodzących w skład b. Austrji, a mianowicie Styrji i Bukowiny, zawierały przepis, że w razie, gdy prawo używania wody zgaśnie, władza wodna jest władna wydać zarządzenie, że ten, komu przysługiwało uprawnienie wodne, ma obowiązek usunąć urządzenia zakładu, przywrócić poprzedni bieg wody, albo w interesie publicznym lub też innych uprawnionych oraz właścicieli nadbrzeżnych gruntów dokonane zmiany uczynić nieszkodliwemi. Wypracowane w r. 1911 projekty ustaw krajowych, a także projekt dla Galicji, przyjęły przepis o treści powyższej w celu wypełnienia luki, zwłaszcza, że według projektów zezwolenie na urządzenie zakładu wodnego było czasowo ograniczone (Alter, Wasserrechtsgesetze, t. I, 1913, str. 124 i 202).

Na tym przepisie wzorowały się art. 59 projektu ustawy wodnej z r. 1920 i art.

64 projektu tejże ustawy z r. 1922. Przepisy te przeszły bez zmian do ustawy jako art. 64. Różnica między projektami austrjackiemi, a więc także galicyjskim, i ustawą zachodzi jednak o tyle, że w ustawie wodnej uwzględniony jest tylko przypadek cofnięcia pozwolenia na urządzenie zakładu wodnego. Racja przepisu przemawia atoli za tem, że należy go stosować w każdym przypadku zgaśnięcia prawa wodnego, zaczem przyjąć należy, że władza wodna może także w innych przypadkach, niż wymienione w art. 64 ust. 1 ustawy wodnej, wydać zarządzenie byłemu uprawnionemu, by na własny koszt wykonał roboty, i może też wydać innego rodzaju zarządzenia, i że w tym przypadku nie przysługuje żadne roszczenie odszkodowawcze, gdyż wyjątku, jaki zawiera art. 63 na przypadek, gdy pozwolenie zostaje cofnięte lub ograniczone ze względu na grożące interesowi publicznemu szkody, nie można rozciągać na inne przypadki. W szczególności nie należy się odszkodowanie, gdy zezwolenie było udzielone na czas ograniczony (art. 46 ust. 1 p. 1 ustawy wodnej) lub też z zastrzeżeniem dopełnienia wskazanych przez władzę warunków, a warunków nie dopełniono (art. 47 ustawy wodnej).

Powyższe orzeczenie jest więc słuszne.

Maurycy Allerhand

1588.

SPRAWY WODNE.

Odszkodowanie z powodu zarządzeń dla ochrony wałów— właściwość do orzekania.

Do orzekania o odszkodowaniu z powodu zakazu, zawartego w art. 118 ust. 1 lit. e) ustawy wodnej, nie są powołane władze administracyjne. (Teza).

Wyrok NTA z 13 grudnia 1934 l. rej. 8165/32 w sprawie Jana Bzowskiego przeciw Ministerstwu Robót Publ. w przedmiocie zakazu orania ziemi na przestrzeni 2 m od obwałowania Wisły.

Orzeczeniem z 30 kwietnia 1931 Starostwo Powiatowe w Dąbrowie odmówiło Janowi Bzowskiemu w Borusowej przyznania odszkodowania za przewidziany w ust. 1 p. e) art. 118 ustawy wodnej zakaz orania ziemi na przestrzeni 2 m od wału Wisły, a to z powodu, że cyt. przepis nie przewiduje odszkodowania za powyższe ograniczenie. Urząd Wojewódzki w Krakowie decyzją z 7 lipca 1931 nie uwzględnił odwołania Bzowskiego i utrzymał w mocy orzeczenie Starostwa z powodów w niem przytoczonych.

Ministerstwo Robót Publ. orzeczeniem z 31 maja 1932 uchyliło w drodze nadzoru na podstawie art. 99 i 101 ust. 1 lit. a) rozporządzenia

o post. admin. orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego z 7 lipca 1931 tudzież decyzję Starostwa z 30 kwietnia 1931 jako wydane przez władzę oczywiście niewłaściwą. W uzasadnieniu podniesiono, że nie przesądzając kwestji, czy za zakaz ustawowy, zawarty w art. 118 ust. 1 lit. e) ustawy wodnej, wogóle należy się odszkodowanie, do orzekania o odszkodowaniach władze administracyjne są powołane bądź w wypadkach wyraźnie im przez ustawę przekazanych, bądź w związku z orzeczeniami o wywłaszczeniu lub ograniczeniu praw prywatnych (art. 203 ust. 1 i 207 ust. 2 ustawy wodnej). Poza temi wypadkami orzekanie o odszkodowaniu, jako kwestji prywatno-prawnej, należy do sądów. Władze administracyjne (wodne) nie są zatem w niniejszym wypadku wogóle uprawnione do orzekania o odszkodowaniu.

Na to orzeczenie wniósł Bzowski skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarżący zarzuca niezgodność zaskarżonego orzeczenia z ustawą, wywodząc, że we wszystkich wypadkach, przewidzianych w ustawie wodnej, orzekanie o zasadzie, czy odszkodowanie się należy, przysługuje wyłącznie tylko władzy administracyjnej (wodnej), a to nietylko w myśl wyraźnego przepisu art. 184, ale również w myśl całego szeregu przepisów, odnoszących się do różnych przypadków odszkodowania. Natomiast o wysokości odszkodowania orzekają również władze administracyjne w pierwszej linji, a dopiero, gdy strony czują się niezadowolone, mogą udać się na drogę sądową. Sądy nie badają samej zasady, a orzekają tylko o wysokości odszkodowania. Skarżący powołuje się przytem na postanowienie art. 119 ust. 4 ustawy wodnej, będące, zdaniem jego, uzupełnieniem art. 118.

Na wywody te NTA zauważa, że pozwana władza w zaskarżonem orzeczeniu stanęła na stanowisku, iż władze administracyjne (wodne) powołane są do orzekania o odszkodowaniach tylko w wypadkach wyraźnie im przez ustawę wodną przekazanych. Wymienione w zaskarżonem orzeczeniu orzekanie o odszkodowaniu w związku z przewidzianem w art. 203 ustawy wodnej orzekaniem o wywłaszczeniu należy bowiem również zaliczyć do wypadków, w których ustawa przekazuje decyzję o odszkodowaniu (wynagrodzeniu) władzy wodnej.

Zasada ta jest słuszna i myli się skarżący, o ile twierdzi, że już z art. 184 ustawy wodnej wynika właściwość władz administracyjnych (wodnych) do orzekania o obowiązku odszkodowania, artykuł ten bowiem określa tylko właściwe władze w sprawach wodnych, a do tych spraw nie należą z istoty swej roszczenia o odszkodowanie, jeżeli ustawa wodna nie przewiduje ich łącznego traktowania ze sprawą wodną i rozstrzygnięcia przez władzę administracyjną. Z tem zastrzeżeniem możnaby uznać za-

patrywanie skarżącego za zgodne z zasadą, wypowiedzianą w zaskarżonem orzeczeniu. Rozbieżność zapatrywań dotyczy zatem tylko kwestji, czy w danym wypadku do orzekania o tem, czy skarżącemu należy się odszkodowanie, powołane są według ustawy wodnej władze administracyjne (wodne). Pozwana władza jest, wbrew zapatrywaniu skarżącego, zdania, że w danym wypadku władze administracyjne nie są wogóle uprawnione do orzekania o odszkodowaniu.

Zapatrywanie to jest trafne. Wobec bowiem wypowiedzianej wyżej zasady istotne znaczenie ma kwestja, czy zakaz, zawarty w art. 118 ust. 1 p. e) ustawy wodnej, wymaga dla swej skuteczności orzeczenia względnie zarządzenia władzy wodnej, czy też obowiązuje on z mocy prawa samego. Tę kwestję rozstrzygnęła pozwana władza w zaskarżonem orzeczeniu wprawdzie tylko pośrednio przez użycie określenia „zakaz ustawowy", lecz niemniej trafnie, w tym sensie, że zakaz ten obowiązuje z mocy ustawy. Art. 118 ustawy wodnej odróżnia bowiem, mimo swego nieścisłego sformułowania, ograniczenia lub zakazy używania wałów, ustanowione przez uprawnioną do tego władzę wodną, a więc obowiązujące na zasadzie zarządzenia władzy wodnej, i zakazy, wypowiedziane kategorycznie w ustawie samej, obowiązujące zatem bezwzględnie i niezależnie od wydania w tym względzie jakiegokolwiek aktu władzy administracyjnej. Do tej ostatniej kategorji należy, jak wynika z jego brzmienia, wyszczególniony w art. 118 ust. 1 lit. e) zakaz orania ziemi bliżej, aniżeli 2 m po obu stronach wałów. Wobec tego uznać należy w myśl powyższych wywodów i zgodnie ze stanowiskiem pozwanej władzy, że władza administracyjna (wodna) nie jest powołana do orzekania o roszczeniach odszkodowawczych, opartych na tym zakazie.

Powoływanie się skarżącego na art. 119 ust. 4 ustawy wodnej jest chybione, gdyż przepis ten, potwierdzający zresztą wyżej wypowiedzianą zasadę, ma zastosowanie tylko w wypadkach wywłaszczeń i ograniczeń, przewidzianych w tym artykule i orzeczonych przez władzę wodną, nie dotyczy zaś ograniczeń, unormowanych w art. 118 tejże ustawy.

Kierując się temi rozważaniami, należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

I. W celu budowy wałów, chroniących od powodzi, oraz w celu ich utrzymania dopuszczalne jest nietylko wywłaszczenie gruntów i materjałów na nich się znajdujących (art. 119 ust. 1 i 3 ustawy wodnej), lecz oprócz tego istnieją zakazy dokonywania pewnych czynności bądź to na wałach (art. 118 ust. 1 zdanie 3 p. a, b, c), bądź na sąsiadujących z niemi gruntach (art. 118 ust. 1 zdanie 3 p. d, e), a dopuszczalne jest także wydanie przez władzę wodną zakazów co do sposobu używania wałów (art. 118 ust. 1) i gruntów, jakie się znajdują między niemi a wodą płynącą (art. 119 ust. 2). Między zakazem, wypływającym z ustawy, a zakazem wy-

danym przez władzę zachodzi różnica, bo pierwszy obowiązuje, chociaż władza wodna żadnego nie wydała zarządzenia, nie jest więc konieczne przeprowadzenie postępowania tak, jak w przypadku, gdy zakaz staje się skutecznym dopiero na skutek zarządzenia władzy. W następstwie osoba, dotknięta zakazem ustawowym, nie ma prawa do odszkodowania z powodu tego, że nie może gruntu swego używać według swego upodobania, natomiast odszkodowanie należy się temu, kto wskutek wydanego przez władzę wodną zakazu ponosi szkodę. Z roszczeniem o wynagrodzenie szkody nie może skutecznie wystąpić ten, kto ją ponosi z powodu zakazu ustawowego, nawet w czasie postępowania o udzielenie zezwolenia na budowę wału ochronnego, jeżeli bowiem gruntu jego nie wywłaszcza się, jest on tylko pośrednio interesowany, a taki nie może żądać odszkodowania, jeżeli ustawa wyraźnie go nie przyznaje.

Stanowisku temu, wypływającemu z istoty rzeczy, odpowiada także brzmienie art. 118 ust. 1 ustawy wodnej, który stanowi, że ten, kto wskutek wydanego przez władzę wodną ograniczenia lub zakazu używania wału w sposób zmniejszający jego odporność „byłby naruszony w wykonywaniu przysługującego mu prawa, może żądać od zobowiązanego do utrzymania wału odszkodowania", oraz art. 119 ust. 4, który przepisuje odnośnie do wywłaszczenia oraz ograniczenia własności gruntów, położonych między wałem a wodą płynącą, że o odszkodowaniu orzeka władza wodna z zastrzeżeniem drogi sądowej, z czego wynika, że z powodu wydania przez władzę zarządzenia ograniczającego co do takich gruntów należy się odszkodowanie. Brak natomiast przepisu o wynagrodzeniu szkody, jaka powstać może wskutek zakazu ustawowego, nie może więc ten, kogo taki zakaz dotyka, domagać się odszkodowania. Niepodobna powołać się na to, że art. 118 ust. 1 zdanie 3 ustawy wodnej, zawierający zakazy ustawowe, zaczyna się od słów: „w szczególności" i wnosić z tego, że zdanie trzecie zawiera tylko przykłady odnośnie do zdania 1 tegoż ustępu, że więc zakazy nie obowiązują z mocy samego prawa, lecz tylko wtedy, gdy je władza wodna wyda, i że ona jest zobowiązana do ich wydania, gdy zaś w art. 118 ust. 1 zdanie 2 przyznane jest naruszonemu wskutek zakazu władzy odszkodowanie, przeto należy się odszkodowanie także wtedy, gdy wydanie zakazu nie jest zawisłe od uznania władzy, lecz ona jest zobowiązana do wydania tegoż. Przeciw takiemu stanowisku przemawia bowiem brzmienie art. 118 ust. 1 zdanie 3, które jak najwyraźniej stanowi, że nie wolno dokonywać pewnych aktów na wałach i gruntach przyległych, a nic nie wspomina o zakazie władzy wodnej. Ale oprócz brzmienia ustawy należy uwzględnić także i to, że zarządzenie władzy w takim przypadku nie miałoby żadnego celu. Dlatego należy przyjąć, że zakaz obowiązuje, chociaż władza żadnego co do tego nie zajęła stanowiska, a słowa: „w szczególności" są wadliwie użyte i zbędne, bo nic nie oznaczają.

Z powodów powyższych nie może domagać się odszkodowania właściciel gruntu, położonego po jednej z obu stron wału ochronnego na odległość najwyżej dwóch metrów, na tej tylko podstawie, że ustawa zabrania mu orania ziemi.

II. Właścicielowi gruntu, mimo że mu nie przysługuje żadne prawo do odszkodowania, nie można odmówić prawa do wywołania orzeczenia władzy państwowej co do należności jego roszczenia. Kwestję należności bowiem rozpatruje się dopiero po przeprowadzeniu postępowania, a to jest dopuszczalne nawet wtedy, gdy żądanie jest oczywiście nieuzasadnione. Dochodzić roszczenia powinien jednak właściciel gruntu przed sądem, a nie przed władzą administracyjną, o tem bowiem, która władza państwowa powołana jest do orzekania, rozstrzyga istota prawna roszczenia. Roszczenie zaś o odszkodowanie jest prywatno-prawnem, chociaż źródło swoje ma w stosunku publiczno-prawnym, a gdy sądy powszechne są powołane do wydawania orzeczeń o roszczeniach prywatno-prawnych, przeto orzekać powinny także o tem,

czy przysługuje odszkodowanie wskutek tego, że z powodu urządzenia wału ochronnego właściciel gruntu nie może go używać w sposób należyty.

Władzy administracyjnej nie można uznać za uprawnioną do orzekania na tej podstawie, że chodzi o wynagrodzenie szkody wskutek urządzenia wału ochronnego od powodzi, a więc o roszczenie, oparte na przepisach ustawy wodnej. Ta ustawa bowiem stanowi wprawdzie w art. 119 ust. 4, art. 203 ust. 1 i art. 207 ust. 2, że władza wodna orzeka o zasadzie i o wysokości odszkodowania i że strona, niezadowolona z przyznanej sumy, może się zwrócić do sądu, ale przepisy te uznać należy za wyjątkowe z powodu, że władza administracyjna nie jest powołana do orzekania o roszczeniach prywatno-prawnych, a tylko wyjątkowo ze względów celowości dopuszczalna jest droga administracyjna i odwołanie na drogę prawa. Nie można więc przyjąć, że zasadą jest według ustawy wodnej, iż roszczeń o odszkodowanie należy przedewszystkiem dochodzić w drodze administracyjnej i dopiero po jej wyczerpaniu zwrócić się można do sądu.

Dochodzenie w drodze administracyjnej byłoby niedopuszczalne nawet wtedy, gdybyśmy przyjęli, że roszczenie odszkodowawcze z powodu istnienia zakazu ustawowego jest identyczne z roszczeniem z powodu zakazu władzy. I w tym ostatnim przypadku bowiem droga administracyjna nie jest dopuszczalna, gdyż w art. 118 ust. 1 zdanie 2, który stanowi, że naruszony w swoich prawach przez ograniczenie lub zakaz władzy wodnej ma prawo do odszkodowania, brak przepisu o tem, która władza ma o odszkodowaniu orzekać, należy więc stosować ogólną zasadę, że powołane są do tego sądy powszechne. Nie można zaś powołać się na przepis art. 119 ust. 4, który dopuszcza drogę administracyjną z odwołaniem do drogi sądowej w przypadku, gdy władza wodna zarządzi ograniczenie własności gruntów, położonych między wałem a wodą płynącą. Przepis ten bowiem dotyczy innego roszczenia, niż wymienione w art. 118 ust. 1 zdanie 1, gdyż w tym ostatnim jest mowa o ograniczeniu lub zakazie używania wału w sposób, którყby zmniejszał jego odporność, a w art. 119 ust. 2 — o ograniczeniu własności gruntów, położonych między wałem a wodą płynącą, potrzebnem do budowy i utrzymania wału i należących do niego urządzeń zabezpieczających, odwadniających i nawadniających. Tak więc i co do przedmiotu i celu ograniczeń zachodzi różnica, z unormowania sposobu dochodzenia roszczenia w jednym przypadku nie można więc wnosić, by w ten sam sposób należało roszczenia dochodzić w przypadku drugim.

Maurycy Allerhand

1589.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Zawiadamianie stron o wniesieniu odwołania[1]).

Pominięcie określonego w art. 91 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) obowiązku zawiadomienia osób interesowanych o wnie-

---

[1]) Por. OPA 1130/35.

sionem odwołaniu stanowi istotne naruszenie form postępowania administracyjnego.

Wyrok NTA z 6 listopada 1934 l. rej. 6549/31 w sprawie Maury Deisenberg-Gorzkowej przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie koncesji na aptekę.

Decyzją Urzędu Wojewódzkiego we Lwowie z 12 września 1930 nadana została skarżącej koncesja na otworzenie i prowadzenie apteki w Dolinie, niezależnie od istniejącej tamże apteki J. Rotha. W uzasadnieniu tego nadania przytoczono, iż zgodnie z przeprowadzonemi dochodzeniami stwierdzone zostało, że zachodzą warunki, przewidziane w § 10 austr. ustawy z 18 grudnia 1906 Dz. u. p. Nr. 5/1907, uzasadniające otwarcie drugiej apteki, albowiem istniejąca apteka nie pokrywa zapotrzebowania ludności w lekarstwach, w szczególności zaś wymaga tego interes zdrowia publicznego zgodnie z zaświadczeniami szeregu gmin, lekarza powiatowego, starosty w Dolinie, Izby Lekarskiej we Lwowie oraz gremium aptekarzy we Lwowie, co się zaś tyczy jakoby zagrożenia bytowi istniejącej apteki Rotha, wzgląd ten nie ma znaczenia, gdyż wobec znacznych obrotów tej apteki, byt jej nie będzie zagrożony, — okoliczność zaś, że Kasa Chorych ma stworzyć własną aptekę, nie może być brana pod uwagę wobec nieistnienia w danej chwili tej apteki.

Ministerstwo Spraw Wewn., do którego właściciel istniejącej apteki w Dolinie J. Roth odniósł się z odwołaniem, orzeczeniem z 8 maja 1931 na podstawie art. 82, 93 i 101 p. e) rozporządzenia o post. admin. z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. oraz art. 10 ustawy z 18 grudnia 1906 Dz. u. p. Nr. 5/1907 powyższą decyzję wojewódzką uchyliło z powodu wadliwości postępowania z uwagi na to, że okoliczność otwarcia nowej apteki przez Kasę Chorych, której uruchomienie w chwili wydania zaskarżonej decyzji znajdowało się w stadjum końcowem, jak również możliwość zagrożenia egzystencji przez to aptece J. Rotha, której obroty w związku z utworzeniem apteki Kasy Chorych zmniejszą się do 1600 zł, winny były być wzięte pod uwagę przez Urząd Wojewódzki przy wydaniu nowej koncesji.

Na orzeczenie to Deisenberg-Gorzkowa wniosła do NTA skargę, w której zarzuca: że wbrew art. 85 ust. 2 p. a) rozporządzenia o post. admin. oraz wbrew zasadzie, wyrażonej w wyroku NTA l. rej. 95/28, władza pozwana uwzględniła okoliczność faktyczną, mianowicie otwarcie apteki przez Kasę Chorych, która zaistniała już po wydaniu decyzji przez I instancję, — że w każdym razie w myśl art. 91 pow. rozporządzenia, władza pozwana obowiązana była powiadomić skarżącą o nowym stanie

rzeczy, przedstawionym w odwołaniu Rotha, celem dania jej możności odparcia twierdzeń tam zawartych i zaofiarowania przeciwdowodów, jak również z urzędu zbadać nowy stan rzeczy wytworzony przez otwarcie apteki Kasy Chorych, a nie opierać danego orzeczenia na jednostronnie przedstawionych dowodach przez stronę zainteresowaną, a w szczególności na podstawie wymiaru podatku przez władzę skarbową, — że wkońcu, uchylając decyzję Urzędu Wojewódzkiego, władza pozwana obowiązana była wydać orzeczenie merytoryczne, za które nie może być uważane zaskarżone orzeczenie, zawierające jedynie uchylenie decyzji Urzędu Wojewódzkiego.

W odpowiedzi na skargę Prokuratorja Generalna w imieniu władzy pozwanej oświadcza, że o postanowieniu przez Kasę Chorych otwarcia apteki w Dolinie Urząd Wojewódzki był poinformowany przez osobę interesowaną J. Rotha w jego oświadczeniu, — że ocena dochodzeń należy do swobodnej oceny władzy administracyjnej, — że zaskarżone orzeczenie zawiera ocenę i rozstrzygnięcie sprawy pod względem prawnym i faktycznym, że zatem zarzuty skargi uznane być winny za nieuzasadnione.

Dopuszczony w charakterze osoby interesowanej właściciel istniejącej w Dolinie apteki Roth w podaniu do NTA, polemizując z wywodami skargi oraz powołując się na art. 91 i 104 rozporządzenia o post. admin. oraz na §§ 44—60 ustawy aptekarskiej dla b. zaboru austrjackiego z 18 grudnia 1906, żąda oddalenia skargi.

NTA, po rozpoznaniu sprawy w granicach zarzutów skargi, rozważył, co następuje:

Zgodnie ze stanem akt oraz treścią zaskarżonego orzeczenia, zawierającego powołanie art. 82 i 93 rozporządzenia o post. admin., sprawa została przez władzę pozwaną rozpoznana w trybie postępowania odwoławczego na skutek wniesionego odwołania przez osobę interesowaną I. Rotha. Wobec tego powołanie w zaskarżonem orzeczeniu prócz artykułów 82 i 93 także artykułu 101 p. e) rozporządzenia o post. admin., przewidującego odmienny tryb postępowania i nie odpowiadającego treści zaskarżonego orzeczenia, uznać należy za nie mające wpływu przy ocenie legalności tego orzeczenia.

W tym stanie sprawy rozpoznając przedewszystkiem zarzut skargi co do braku zachowania przez władzę pozwaną przepisów, zawartych w art. 91 rozporządzenia o post. admin., NTA nie może odmówić zarzutowi temu uzasadnienia. Rozporządzenie o post. admin., regulując w artykułach działu XIII postępowanie odwoławcze, przewiduje w art. 91 istnienie interesów sprzecznych u osób zainteresowanych i nakazuje zawiadomienie osób interesowanych o wniesionem odwołaniu przez wyznaczenie im stosownego terminu do zapoznania się z odwołaniem i wypowiedzenia się co

do niego. Zastosowanie się do powyższego nakazu było obowiązkiem władzy pozwanej, która po otrzymaniu odwołania Rotha obowiązana była wyznaczyć skarżącej termin do zapoznania się z odwołaniem Rotha i wypowiedzenia się co do niego.

Pominięcie tego obowiązku przez władzę pozwaną stanowi istotną niezgodność z powołanym przepisem rozporządzenia o post. admin., pociągającą za sobą uznanie zaskarżonego orzeczenia za powzięte z naruszeniem form postępowania administracyjnego.

Z uwagi na powyższe, nie wchodząc w rozpoznanie pozostałych zarzutów skargi, jako w tym stanie sprawy przedwczesnych, NTA uchylił na podstawie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) zaskarżone orzeczenie wskutek wadliwego postępowania.

Wyrok powyższy — akcentując słusznie zasadę, że w postępowaniu odwoławczem brak warunków do stosowania przepisu art. 101 post. admin. (por. OPA 1274/35 oraz ustęp 5 mej glosy do tego orzeczenia) — ma zasadnicze znaczenie dla zrozumienia roli art. 91 w całokształcie postępowania odwoławczego.

Jeżeli czy to w t. zw. postępowaniu dwustronnem (t. j. takiem, w którem władza rozstrzyga o sprzecznych roszczeniach względnie uprawnionych interesach dwu lub więcej stron), czy to w postępowaniu jednostronnem, ale takiem, w którem obok siebie występuje równocześnie kilka stron, jedna z nich wnosi odwołanie, to inne strony otrzymują o tem wiadomość od władzy I instancji w trybie przepisu art. 89 ust. 2 post. admin.; udzielenie tej wiadomości „innym stronom" jest obowiązkiem władzy I instancji, co należy podkreślić tem dobitniej, im rzadziej w praktyce władze administracyjne zwykły go przestrzegać.

Ten akt notyfikacyjny jest normalnie ostatnim etapem obowiązkowego kontaktu władzy I instancji z owemi „innemi stronami". Dalsze nakazy proceduralne kieruje ustawodawca polski już pod adresem władzy II instancji. Mianowicie „strony inne", poinformowane przez władzę I inst. o fakcie wniesienia odwołania, mają prawo do zapoznania się z jego treścią i do wypowiedzenia się co do niej w trybie art. 91 post. admin. Odpowiednikiem tego ich prawa jest obowiązek władzy II instancji wyznaczenia im „stosownego" terminu do zapoznania się z odwołaniem i do wypowiedzenia się co do niego.

Ten to właśnie nakaz prawa o post. admin. pod adresem władzy II instancji znajduje słusznie swoje zaakcentowanie w wyroku. Pozatem jednak w uzasadnieniu tegoż wyroku zachodzi nieporozumienie, które wymaga zasadniczego wyjaśnienia w żywotnym interesie praktyki. Mianowicie w przepisie art. 91 post. admin. mieści się przywilej proceduralny, przyznany tylko stronom sensu stricto (art. 9 ust. 2 post. admin.) w odróżnieniu od ogółu osób interesowanych nie będących stronami; tymczasem terminologja, zastosowana w cyt. uzasadnieniu wyroku, wskazywałaby na to, że nie jest to pewien proceduralny plus, ale uprawnienie wszystkich osób interesowanych, a taka konkluzja pozostaje w sprzeczności z wyraźną osnową prawa.

O ile bowiem chodzi o osoby interesowane nie mające charakteru stron (art. 9 ust. 1 post. admin.), to ich uprawnienia proceduralne wyczerpują się w zakresie pojęciowym „dowiadywania się o biegu sprawy" (podwójnie uwarunkowanego w art. 14 ust. 1 i 5, t. j.: godzinami urzędowemi władzy i wymogami tajemnicy urzę-

dowej). Wykładnia pojęcia „dowiadywania się" ma w judykaturze i w nauce tendencje rozszerzające jego zakres dosłowny, ale niemniej poza nie uprawnienia procesowe osób interesowanych nie sięgają. A więc na nieporozumieniu polega passus cyt. wyroku, dotyczący „odwołania wniesionego przez osobę interesowaną"; bo osoba interesowana nie będąca stroną nie ma samodzielnej legitymacji odwoławczej, a o ile chodzi o wchodzące in concreto w grę prawo materjalne (poaustrjacka ustawa aptekarska z 18 grudnia 1906 Dz. u. p. Nr. 5/1907), to właściciele „aptek sąsiednich" mają ex lege (art. 48 ust. 2 i 51 ust. 3 cyt. ustawy) i zgodnie z zasadą prawną ustaloną przez polski NTA (OPA 284/33 i glosa Zawilińskiego) rolę stron w rozumieniu art. 9 ust. 2 post. admin. w zakresie ustawowych uprawnień formalnych. Takiemże nieporozumieniem jest zastosowanie przez wyrok nakazu z art. 91 także w odniesieniu do osób interesowanych.

Przepis art. 91 jest przepisem szczególnym w stosunku do ogólnej zasady art. 14 ust. 2 post. admin. Oba odnoszą się tylko do s t r o n, jak to niewątpliwie wynika z gramatycznej, systematycznej i logicznej wykładni prawa o post. admin. Drugi z nich stwarza jednak dla ogółu stron w każdem stadjum postępowania (a więc także w postępowaniu odwoławczem) prawo żądania przeglądu aktów sprawy (a w razie odmowy, domagania się decyzji na piśmie z uzasadnieniem — OPA 860/34), przyczem prawo to ogranicza poczwórnem uwarunkowaniem (zezwoleniem władzy, obecnością urzędnika przy przeglądzie aktów, wymogami tajemnicy urzędowej i ograniczeniem tych uprawnień tylko do aktów, które zdaniem władzy zawierają dane niezbędne dla uzasadnienia praw i interesów strony). Natomiast pierwszy z tych przepisów stwarza w ramach drugiego (czego dowodem jest także powołanie się w osnowie art. 91 w nawiasie na przepis art. 14) szczególne uprawnienie, ograniczone tylko do stadjum trybu odwoławczego i do pewnego tylko typu postępowania (takiego, w którem występują omówione już wyżej „strony inne"), a od przepisu ogólnego odbiega w dwóch istotnych kierunkach: najpierw korespondujący z tem uprawnieniem „stron innych" obowiązek władzy odwoławczej formułuje w sposób tak kategoryczny, iż nie pozostawia on w praktyce żadnego niemal pola do rozbieżności wykładni; uderza to w oczy zwłaszcza w zestawieniu z ogólnikowem i chwiejnem sformułowaniem przepisu ogólnego; następnie nakłada na władzę odwoławczą obowiązek aktywności, inicjatywy, zwrócenia się do strony ex offo, a nie tylko biernego wyczekiwania na jej własną aktywność, jak to widzimy w pojęciowych ramach art. 14.

Wedle więc art. 91 wystarczy, jeżeli odwołanie jednej strony m o ż e w p ł y n ą ć n a r o z s t r z y g n i ę c i e w s t o s u n k u d o i n n y c h (scil. s t r o n), aby po stronie władzy odwoławczej zrodził się obowiązek prawny (pozostający pod sankcją art. 84 p. 3 prawa o NTA), idący w dwóch kierunkach: zwrócenia się do „stron innych" z wyznaczeniem im stosownego terminu do zapoznania się z odwołaniem oraz przyjęcia ich wypowiedzenia się co do treści odwołania (scil. o ile nastąpi w terminie). W przepisie tym prawo polskie zajmuje stanowisko swoiste, odmienne od innych kodyfikacyj post. admin. Zarówno ustawa austrjacka (§ 65), jak jugosłowiańska (§ 121) i czechosłowacka (§§ 78—81) ograniczają obowiązek władzy uwiadomienia przeciwników strony odwołującej się o treści odwołania z wezwaniem do wypowiedzenia się w oznaczonym terminie (ustawa austrjacka: maximum 2 tygodnie, ustawa czechosłowacka: maximum 15 dni) tylko do wypadku podania w odwołaniu nowych faktów lub dowodów (o ile beneficium novorum wogóle istnieje); wszystkie te ustawy nie przenoszą tego stadjum postępowania do trybu odwoławczego, jak to expressis verbis czyni art. 91 polskiego post. admin. Ustawodawca polski oparł obowiązek władzy odwoławczej z art. 91 na podstawie szczególnego „refleksu" natury procesowej, co

jako własny twór prawny wymaga podkreślenia. „Refleks“ taki wymaga dla uniknięcia nieporozumień ścisłego wyodrębnienia pojęciowego od znanego nauce o prawach podmiotowych refleksu prawno-materjalnego, który nauka ta uważa za stopień jakgdyby pośredni między prawem podmiotowem a interesem (por. Herrnritt, Grundl. d. Verw. R. str. 77 i cyt. tam literaturę; Maunz, Neue Grundl. d. Verw. R. str. 26; Jaworski, Nauka pr. adm. str. 66). Wiemy już, że wszystkie osoby, których art. 91 dotyczy, dysponują własnem prawem podmiotowem w rozumieniu art. 9 ust. 2 post. admin. (t. j. albo roszczeniem prawnem = roszczeniem o oznaczoną czynność władzy, albo prawnie chronionym interesem = roszczeniem o oznaczone postępowanie) i że wszystkie są równouprawnionemi stronami w postępowaniu; jedynie tylko działania procesowe jednych, o ile wywołują lub nawet tylko choćby zdolne są wywołać refleks w sferze prawnej drugich, stwarzają obowiązek procesowy władzy II instancji z art. 91. Decyduje więc fakt i możliwe następstwa wniesionego odwołania, a nie jego treść.

Wbrew treści uzasadnienia cyt. wyroku idzie w art. 91 bynajmniej nie o „uwiadomienie o wniesionem odwołaniu“ (por. art. 89 ust. 2 i OPA 1130/35), ale o obowiązek władzy zapoznania stron z treścią odwołania. Obowiązkowi powyższemu nie uchybia w niczem okoliczność, iż — jak wyżej wspomniałem — w osnowie art. 91 powołany jest w nawiasie przepis art. 14 post. admin.; chodzi tu tylko prawodawcy o wskazanie sposobu, w jaki władza ma dopełnić obowiązku z art. 91 wobec strony, przyczem z wspomnianego już poczwórnego uwarunkowania art. 14 ust. 2 ostać się może m. zd. logicznie w wypadku z art. 91 właściwie tylko wymóg obecności urzędnika przy przeglądzie odwołania, a inne tracą aktualność ze względu na sytuację prawną z art. 91 i sformułowanie tego przepisu.

Praktycznie rzecz biorąc, w postępowaniu, w którem występuje w jakichbądź rolach procesowych kilka stron, a z nich choćby jedna nie wniosła odwołania przeciw decyzji II instancji (względnie uchybiła terminu i t. p.) mimo wniesienia go przez drugą, nakaz z art. 91 pod adresem władzy odwoławczej zaczyna już w zasadzie działać i to nawet wtedy, kiedy strona odwołująca się skorzystała z przepisu art. 85 ust. 1 i zaniechała szczegółowego uzasadnienia odwołania. Oczywiście w przypadku takiej podzielności przedmiotu postępowania podlegającego rozpatrzeniu, iż odwołanie jednej strony nie będzie wogóle mogło wpłynąć na rozstrzygnięcie w stosunku do innych, władza odwoławcza jest wolna od obowiązku z art. 91. W przeważającej jednak ilości wypadków rola władzy odwoławczej w postępowaniu administracyjnem tego typu (zwłaszcza postępowaniu dwustronnem) zbliża się mutatis mutandis do roli sądu odwoławczego w procesie cywilnym (zakomunikowanie przeciwnikowi apelacji i wyczekiwanie na odpowiedź apelacyjną w ustalonym terminie); w postępowaniu administracyjnem widzimy jednak większą elastyczność i co do tego obowiązku władzy i co do terminu. Ale w tem też powyższy obowiązek władzy się wyczerpuje; ani replika strony odwołującej się, ani ewentualne dupliki stron wymienionych w art. 91 nie podpadają już pod nakaz z tego przepisu. Odnosi się do nich przepis art. 92 w związku z art. 78, a o zastosowaniu pierwszego z nich decyduje władza wedle swobodnego uznania (por. OPA 1030/35 i przekonywujące uwagi w glosie Urbanowicza).

A zatem władza odwoławcza po otrzymaniu aktów od władzy I instancji winna ustalić dwie okoliczności: czy w postępowaniu prócz strony odwołującej się występują „inne strony“ oraz czy wniesione odwołanie może wywrzeć wpływ na rozstrzygnięcie w stosunku do nich; pierwsze z tych ustaleń polega właśnie na rozróżnieniu stron od osób interesowanych, drugie dotyczy możliwości jakiegokolwiek refleksu w sferze prawnej „stron innych“, zarówno ujemnego, jak dodatniego (wywrze

to dopiero wpływ na możliwość wszczęcia postępowania trybunalskiego, ze względu na naruszenie przepisów postępowania ze szkodą lub też bez szkody dla „stron innych").

Jerzy Stefan Langrod

1590.

WOLNE ZAWODY.

Biura pisania podań: Zawodowość pisania podań jako warunek przestępstwa a pojęcie zawodowej przestępczości z § 2 art. 60 k. k. [1]).

Pisanie podań dla osób obcych, chociażby za wynagrodzeniem, nie stanowi przestępstwa, o ile odbywa się sporadycznie, a nabiera cech przestępstwa dopiero wówczas, gdy uprawiane jest zawodowo. Tego zawodowego charakteru nie można utożsamiać z zawodową przestępczością z § 2 art. 60 k. k.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 26 sierpnia 1935 3 K. 865/35.

...Stosownie do § 3 art. 61 k. k. warunkowego zawieszenia kary nie orzeka się co do osób, wymienionych w art. 60 k. k.

Kasacja Prokuratora mylnie wywodzi, jakoby zaskarżony wyrok zawierał ustalenia, stwierdzające istnienie warunków, przewidzianych w cyt. art. 60 k. k., stanowiących przeszkodę do zastosowania § 1 art. 61 k. k.

Pisanie podań dla osób obcych, chociażby za wynagrodzeniem, nie stanowi przestępstwa, o ile odbywa się sporadycznie, lecz nabiera cech przestępstwa dopiero wówczas, gdy uprawiane jest zawodowo (art. 9 ustawy z 28 marca 1933 o biurach pisania podań oraz o zakazie udzielania porad prawnych i prowadzenie cudzych spraw poz. 269 Dz. Ust.). Zawodowość działania zatem należy do istoty przestępstwa z art. 9 cyt. ustawy, z którego to przepisu nastąpiło skazanie oskarżonego. Ten właśnie zawodowy charakter pisania próśb na zlecenie osób trzecich ustalił Sąd w działaniu oskarżonego, czego nie można utożsamiać z zawodową przestępczością, przewidzianą w § 2 art. 60 k. k. Zawodowym przestępcą jest ten, kto z przestępstwa uczynił sobie zawód i postanowił czerpać z tego źródła środki utrzymania, przy przestępstwie zaś z pow. art. 9 ustawy poz. 269 zawodowość dotyczy nie popełniania przestępstw, lecz czynności, samo przez się z punktu widzenia odpowiedzialności karnej obojętnych, które dopiero przez zawodowe ich uprawianie przekształcają się w przestępstwo. ...

[1]) Por. OPA 1312/35 i 1499/36.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1
WYDAWNICTWO:
KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (54 arkusze druku) Zł. 40.—
kwartalnie . . . . „ 10.—

Drukarnia „Monolit", Warszawa, Elektoralna 3.